

DAS VERSTÄNDIGUNGSVERFAHREN NACH DEN DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

INAUGURAL - DISSERTATION

zur

Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte

bei der

Juristischen Fakultät

der

Freien Universität Berlin

1964

Vorgelegt von

Josef Tittel

Assessor in Berlin

1963

DAS VERSTÄNDIGUNGSVERFAHREN NACH DEN DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

INAUGURAL - DISSERTATION

zur

Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte

bei der

Juristischen Fakultät

der

Freien Universität Berlin

Vorgelegt von

Josef Tittel

Assessor in Berlin

1963



Erstgutachter: Prof. Dr. iur. Dr. rer. pol. Wilhelm W e n g l e r

Zweitgutachter: Prof. Dr. iur. Karl August B e t t e r m a n n

Tag der mündlichen Prüfung: 29. Mai 1964

Inhaltsübersicht

	Seite
I. Kapitel	
Vorläufer und bisherige Betrachtung des Verständigungsverfahrens	
§ 1	
Verständigung auf bundesstaatlicher Ebene	1
§ 2	
Das internationale Verständigungs- verfahren in steuerrechtlicher Sicht	42
§ 3	
Das Verständigungsverfahren in völkerrechtlicher Sicht	66
II. Kapitel	
Wirkung des Verständigungs- verfahrens im Staat	
§ 4	
Allgemeines über die innerstaatliche Durchsetzung des Verständigungs- ergebnisses	85
§ 5	
Begründung und Zulässigkeit der innerstaatlichen Verbindlichkeit des Verständigungsergebnisses im einzelnen	100
III. Kapitel	
Zusammenfassung	119
Anhang	123

LITERATURVERZEICHNIS

a) Lehr- und Handbücher, Kommentare und Einzelschriften

- Baade, Hans W. Das Verhältnis von Parlament und Regierung im Bereich der auswärtigen Gewalt der Bundesrepublik Deutschland
Veröffentlichungen des Instituts für Internationales Recht an der Universität Kiel, Nr. 46
Hamburg 1962
- Bernhardt, Rudolf Der Abschluß völkerrechtlicher Verträge im Bundesstaat
Beiträge zum ausländischen öffentlichen Recht und Völkerrecht, Heft 32
Köln - Berlin 1957
- Birchmeier, W. Handbuch des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943
Zürich 1950
- Blumenstein, Ernst System des Steuerrechts
Grundriß des schweizerischen Steuerrechts, Bd. I
2. Aufl.
Zürich 1951
- Brenner, Ernst Das Zusammenwirken von Bundesrat und Bundesversammlung bei Staatsverträgen nach schweizerischem Bundesstaatsrecht
Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Heft 86
Bern 1918
- Brunner, Edgar Hans Die Betriebsstätte und ihre internationale Bedeutung als Steuerort
Diss. Bern 1952
Bern 1954
- Bühler, Ottmar Internationales Steuerrecht (IStR) und Internationales Privatrecht (IPR)
Publications of the International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 13
Amsterdam 1960

Bühler, Ottmar
-Strickrodt, Georg

Steuerrecht, Grundriß
Bd. 1 u. 2
3. Aufl. (bearb. von Strickrodt)
Wiesbaden 1958 - 1960

Burckhardt, W.

Kommentar der schweizerischen
Bundesverfassung vom 29. Mai 1874
3. Aufl.
Bern 1931

Dahm, Georg

Völkerrecht
Bd. 1 - 3
Stuttgart 1958 - 1961

Dambitsch, Ludwig

Die Verfassung des Deutschen
Reichs - mit Erläuterungen
Berlin 1910

Erades, L.
-Gould, Wesley L.

The Relation between International
Law and Municipal Law in the
Netherlands and in the United States
Leyden - New York 1961

Erlar, Friedrich

Das Doppelsteuergesetz in der Fas-
sung vom 22. März 1909
Berlin 1918

Fischer, Julius

Die Doppelbesteuerung in Staat
und Gemeinde
Berlin 1909

Fleiner, Fritz
-Giacometti, Z.

Schweizerisches Bundesstaatsrecht
Zürich 1949

Fritsch, Ernst

Das Internationale Steuerrecht
Wien 1954 ff. (Stand 4/1957)

Fuisting, B.

Die Preußischen direkten Steuern
Erster Band - Kommentar zum Ein-
kommensteuergesetze in der Fassung
vom 19. Juni 1906
7. Aufl.
Berlin 1907

Guggenheim, Paul

Lehrbuch des Völkerrechts
Bd. 1 u. 2
Basel 1948 u. 1951

- Hafter, Wolfgang Der Einfluß der Bundesversammlung
auf die Verwaltung der auswärtigen An-
gelegenheiten der Schweiz
Zürcher Beiträge zur Rechtswissen-
schaft, N. F. Heft 26
Aarau 1931
- Hallier, Hans-Joachim Völkerrechtliche Schiedsinstanzen
für Einzelpersonen und ihr Verhältnis
zur innerstaatlichen Gerichtsbarkeit
Beiträge zum ausländischen öffent-
lichen Recht und Völkerrecht, Nr. 35
Köln - Berlin - Bonn - München
1962
- Heining, A.
-Strobel, J.
-Vogel, H. Doppelbesteuerung und Internationale
Vertragsgestaltung
Steuer und Recht, Heft 8
Heme 1960
- Heining, A.
-Timbart, Alban Kommentar zum deutsch-französischen
Doppelbesteuerungsabkommen
hgg. vom Bundesverband der Deutschen
Industrie und vom Conseil National du
Patronat Français
Köln - Paris 1961
- Jaenke, Günter Verwaltungsvorschriften im Steuer-
recht - Die Bedeutung der Richtlinien
Schriftenreihe des Instituts für Steuer-
recht der Universität zu Köln, Bd. 5
Düsseldorf 1959
- Kiss, Alexandre-Charles Répertoire de la pratique française en
matière de droit international public
tome I
Paris 1962
- Klüber, Johann Ludwig Die Selbständigkeit des Richteramtes
und die Unabhängigkeit seines Urtheils
im Rechtsprechen
Frankfurt a. M. 1832
- Klüber, Johann Ludwig Öffentliches Recht des Teutschen
Bundes und der Bundesstaaten
4. Aufl.
Frankfurt a. M. 1840

- Korn, Rudolf
-Dietz, Georg
Doppelbesteuerung - Sammlung der
zwischen der Bundesrepublik Deutsch-
land und dem Ausland bestehenden
Abkommen über die Vermeidung der
Doppelbesteuerung -
Kommentar
2. Aufl.
München und Berlin 1961 ff.
(Stand 1. 9. 1963)
- Korowin, E. A.
-Krylow, S. B. u. A.
Völkerrecht, Lehrbuch
hgg. von der Akademie der Wissen-
schaften der UdSSR, Rechtsinstitut
(Übersetzung unter der Redaktion von
Herbert Standke)
Berlin 1960
- Kühnemann, Eugen
Die Stempel- und Erbschaftssteuer
mit Einschluß der Reichsstempelabgabe
in Preußen
3. Aufl.
Hannover 1892
- v. Kyaw, Dietrich
Die Gewährleistung des Völkerrechts
durch Landesrecht unter besonderer
Würdigung der belgischen Theorie
und Praxis
Diss. Bonn 1960
- Laband, Paul
Das Staatsrecht des Deutschen Reiches
Bd. 1-4
5. Aufl.
Tübingen 1911 - 1914
- Langen, Eugen
Das deutsch-niederländische Doppel-
besteuerungsabkommen vom
16. Juni 1959
hgg. von der Deutsch-Niederländischen
Handelskammer
Den Haag - Düsseldorf 1960
- Laskin, Bora
Canadian Constitutional Law
2nd ed.
Toronto 1960

- Lauterpacht, Hersch The Function of Law in the International Community
Oxford 1933
- v. Leonhardi, Ph. Friedrich
 Wilhelm Frh. Das Austrägalverfahren des Deutschen Bundes
Frankfurt a. M. 1838
- Locher, Kurt Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht
Die Praxis der Bundessteuern,
hgg. von A. Pestalozzi-Henggeler,
III. Teil
Basel 1955 ff. (Stand 9/1963)
- Locher, Kurt Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen
Bd. 1 u. 2
Basel 1959 ff. (Stand Ende 1962)
- Locher, Kurt Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen
Bd. 1 u. 2
Basel 1951 ff. (Stand 7/1957)
- v. Mangoldt, Hermann
-Klein, Friedrich Das Bonner Grundgesetz
2. Aufl. (bearb. von Klein)
Bd. I
Berlin - Frankfurt a. M. 1957
- Menzel, Eberhard Völkerrecht - Ein Studienbuch
München - Berlin 1962
- Meyer, Georg
-Anschütz, Gerhard Lehrbuch des deutschen Staatsrechts
7. Aufl. (bearb. von Anschütz)
München - Leipzig 1919
- v. Meyer, Philipp Anton
 Guido
-Zoepfl, Heinrich Corpus Juris Confoederationis Germanicae - oder Staatsacten für
Geschichte und öffentliches Recht
des Deutschen Bundes
T. 1 u. 2
3. Aufl.
Frankfurt a. M. 1858/59

- Nawiasky, Hans Aufbau und Begriff der Eidgenossenschaft
Veröffentlichungen der Handelshochschule St. Gallen, Reihe A, Heft 11
St. Gallen 1937
- Oppenheim, L.
-Lauterpacht, H. International Law
vol. 1 - 8th ed.
vol. 2 - 7th ed.
London - New York - Toronto
1955 u. 1952
- Phillips, Neil F. United States Taxation of Nonresident Aliens and Foreign Corporations
Toronto 1952
- Reimann, August
-Zuppinger, Ferdinand
-Schärrer, Erwin Kommentar zum Zürcher Steuergesetz
Bd. 1 u. 2
Bern 1961 u. 1963
- Reincke, O. Die Verfassung des Deutschen Reichs
nebst Ausführungsgesetzen
Berlin 1906
- Rennebaum, Ernst
-Zitzlaff, Franz Die deutschen Doppelbesteuerungsverträge
München - Berlin 1938
- Rietz, Walter Die Vorabentscheidung im Recht der Europäischen Gemeinschaften
Diss. Saarbrücken 1962
- Ross, Alf Lehrbuch des Völkerrechts
Göttinger Studien zum Völkerrecht und internationalen Privatrecht,
Nr. III
Stuttgart - Köln 1951
- Rousseau, Charles Droit international public
Paris 1953
- Schindler, Dietrich Die Schiedsgerichtsbarkeit seit 1914
- Entwicklung und heutiger Stand
Handbuch des Völkerrechts, Bd. 5, Abt. 3
Stuttgart 1938

- Schlumpf, Arnold
-Dürr, Karl
Bundesgerichtspraxis zum Doppel-
besteuerungs-Verbot
Schriftenreihe für Rechnungswesen
und Steuerfragen, Nr. 160
3. Aufl. (bearb. von Dürr)
Zürich 1963
- Schmidt, Ernst
Das interkantonale Konkordat über
den Ausschluß von Steuerabkommen
Basler Studien zur Rechtswissen-
schaft, Heft 53
Basel 1959
- Schmitz, R.C. Albert
Kommentar zum internationalen
Steuerrecht der Bundesrepublik
Deutschland
Düsseldorf 1957
- v. Seydel, Max
Commentar zur Verfassungsurkunde
für das Deutsche Reich
2. Aufl.
Freiburg i. Br. - Leipzig 1897
- Siegrist, Adolf
Staatsverträge zur Beseitigung der
Doppelbesteuerung, insbesondere ein
Vergleich des schweizerisch-deut-
schen und des deutsch-französischen
Vertrages
Diss. Zürich 1938
Affoltern 1939
- Stone, Julius
Legal Controls of International
Conflict
2nd imp.
London 1959
- Triepel, Heinrich
Völkerrecht und Landesrecht
Leipzig 1899
- Triepel, Heinrich
Die Reichsaufsicht - Untersuchungen
zum Staatsrecht des Deutschen Reiches
Berlin 1917
- Verdross, Alfred
Völkerrecht
4. Aufl.
Wien 1959

- Waline, M. Droit administratif
9e éd.
Paris 1963
- Wengler, Wilhelm Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung - Die Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht
Beiträge zum ausländischen und internationalen Privatrecht, Heft 11
Berlin - Leipzig 1935
- Wengler, Wilhelm Völkerrecht
Berlin - Göttingen - Heidelberg 1964
- Zachariä, Heinrich Albert Deutsches Staats- und Bundesrecht
T. 1 u. 2
3. Aufl.
Göttingen 1865 u. 1867
- Zoepfl, Heinrich Grundsätze des gemeinen deutschen Staatsrechts, mit besonderer Rücksicht auf das allgemeine Staatsrecht und auf die neuesten Zeitverhältnisse
T. 1 u. 2
5. Aufl.
Leipzig - Heidelberg 1863
- Zumstein, Hans Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Staatsverträgen
Zürcher Studien zum Internationalen Recht, Nr. 20
Zürich 1952

b) Zeitschriftenaufsätze und Beiträge in Sammelwerken

- Backsmann, Horst Über die Mitwirkung des Gesetzgebers
bei der Änderung völkerrechtlicher
Verträge
in: Deutsches Verwaltungsblatt
1956, S. 317-320
- Backsmann, Horst Über die staatsrechtliche Ermächti-
gung zum Abschluß zwischenstaat-
licher Vereinbarungen
in: Deutsches Verwaltungsblatt
1956, S. 747-750
- Baumgartner, Max Landesbericht Schweiz auf dem
5. IFA-Kongreß 1951
in: Cahiers de droit fiscal inter-
national, vol. XVIII,
pp. 75-86
auch
in: Archiv für Schweizerisches
Abgaberecht, Bd. 20 (1951/
52), S. 417-432
- Blumenstein, Ernst Das Doppelbesteuerungsabkommen
mit dem Deutschen Reich
in: Archiv für Schweizerisches
Abgaberecht, Bd. 1 (1932/33),
S. 3-21 u. 49-68
- Blumenstein, Irene Inhalt und System der ersten Doppel-
besteuerungsabkommen des Bundes,
aufgezeigt am Abkommen mit Ungarn
in: Archiv für Schweizerisches
Abgaberecht, Bd. 17 (1948/49),
S. 369-390 u. 417-447
- Blumenstein, Irene Die Doppelbesteuerungsabkommen
mit Schweden
in: Archiv für Schweizerisches
Abgaberecht, Bd. 18 (1949/50),
S. 241-263 u. 289-322

- Blumenstein, Irene
 Doppelbesteuerungsabkommen und Handelsverträge in ihrer Funktion als Rechtsquellen des schweizerischen Steuerrechts
 in: Rechtsquellenprobleme im schweizerischen Recht
 Berner Festgabe für den Schweizerischen Juristenverein
 Bern 1955
 S. 174-211
- Bühler, Ottmar
 Diskussionsbeitrag auf dem 5. IFA-Kongreß 1951
 in: Cahiers de droit fiscal international, vol. XX, pp. 77-78
- Bühler, Ottmar
 Artikel "Steuerrecht, internationales"
 in: Strupp, Karl - Schlochauer, Hans-Jürgen, Wörterbuch des Völkerrechts, 2. Aufl.,
 Berlin 1960 - 1962
 Bd. 3, S. 377-390.
- Carabiber, Charles
 La Question de la Double Imposition et le Problème des Jurisdictions Internationales au Congrès de Zurich de l'Association Internationale de Droit Fiscal et Financier (Septembre 1951)
 in: Revue hellénique de droit international, 5ème année (1952), pp. 93-99
- Carabiber, Charles
 Les tribunaux internationaux et les intérêts privés
 in: Etudes de droit contemporain, vol. 4 (1959), pp. 305-323
- Chrétien, Maxime
 Le problème des règlements juridictionnels des litiges internationaux d'ordre fiscal
 in: Clunet, année 78 (1951), pp. 30-65 u. 508-571

- Chrétien, Maxime L'application et l'interprétation des clauses des traités internationaux par les tribunaux français
in: Revue critique de droit international privé 1951, pp. 41-68
- Chrétien, Maxime L'interpretation des traités bilatéraux sur la double imposition: Méthodes et procédures
in: Juris-Classeur périodique 1960, I, 1561
- Clauss, Th. Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung
in: Finanz-Archiv, Bd. 5 (1888) I, S. 138-197
- Dalimier, G. Conventions internationales en matière fiscale - Généralités
in: Juris-Classeur de droit international, Fasc. 350
- Dehaussy, Jaques Les traités (interpretation)
in: Juris-Classeur de droit international, Fasc. 12-C
- Eheberg Artikel: Doppelbesteuerung
in: Elster - Weber - Wieser, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., Jena 1923 - 1929
Bd. 3, S. 290-295
- Ehle, Dietrich Anmerkung zum Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 5. 2. 1963 i. d. Rechtssache 26/62
in: Neue Juristische Wochenschrift 1963, 974 f.
- Ehlers, Hans Vorschläge zur Verbesserung von internationalen Verträgen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Ihre Behandlung auf der 6. Tagung der International Bar Association
in: Steuer und Wirtschaft 1956, Sp. 857-864

- Emmen Riedel, W.R. Generalbericht auf dem 5. IFA-Kongreß 1951
in: Cahiers de droit fiscal international, vol. XVIII, pp. 31-46
- Fischer, H. A. Schlichtung internationaler Steuerkonflikte
in: Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters 1961, S. 92-94
- Fritsch, Ernst Landesbericht Österreich auf dem 14. IFA-Kongreß 1960
in: Cahiers de droit fiscal international, vol. XLII, pp. 196-205
- Gormley, Paul An analysis of the future procedural status of the individual before international tribunals
in: University of Detroit Law Journal, vol. 39 (1961/62), pp. 38-88
- Guggenheim, Paul La Convention Germano-Suisse du 15 juillet 1931 en vue d'éviter la double imposition
in: Zeitschrift für Schweizerisches Recht N.F. 51. Bd. (1932), S. 275-306.
- Guggenheim, Paul Artikel "Staatsverträge; Die landesrechtliche Verbindlichkeit der Staatsverträge, ihre Anwendung und Auslegung im Landesrecht"
in: Schweizerische Juristische Kartothek, Nr. 487
- Hexner, Ervin P. Die Rechtsnatur der interpretativen Entscheidungen des Internationalen Währungsfonds
in: Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht, Bd. 20 (1959/60), S. 73-82

- Kaufmann, Erich
Règles générales du droit de la paix
in: Recueil des Cours, tome 54
(1935 IV), pp. 313-620
- Lenz, Raoul
Generalbericht auf dem 14. IFA-Kongreß (2. Thema) 1960
in: Cahiers de droit fiscal international, vol. XLII, pp. 281-319
- Maatz
Das Reichsdoppelbesteuerungsgesetz
- Seine Auslegung und Fortbildung
besonders in Preußen
in: Preußisches Verwaltungs-Blatt 24
(1902/03), S. 675-678 u.
723-731
- Mallmann, Walter
Artikel "Völkerrecht und Bundesstaat"
in: Strupp, Karl - Schlochauer,
Hans-Jürgen, Wörterbuch des
Völkerrechts, 2. Aufl.,
Berlin 1960 - 1962
Bd. 3, S. 640-650
- Masquelin, M. J.
Le contrôle et l'application des
traités par les organes jurisdic-
tionnels interne
in: Annales de droit et de
sciences politiques, tome XV
(1955), pp. 3-20
- Michel, Jean
Les conventions fiscales franco-
américaines des 25 juillet 1939
et 18 octobre 1946
in: Clunet, année 77 (1950),
pp. 422-527; année 78 (1951),
pp. 66-167
- Michel, Jean
Generalbericht auf dem 5. IFA-Kongreß 1951
in: Cahiers de droit fiscal international, vol. XVIII, pp. 7-30
- Mosler, H.
L'application du droit international
public par les tribunaux nationaux
in: Recueil des Cours, tome 91
(1957 I), pp. 625-709

- Motulski, Henri
Anmerkung zu Tribunal civil de Sarreguemines v. 22.6.1948
in: Revue critique de droit international privé 1949, pp. 58-64
- Rothstein, Jean H.
Anwendung und Auslegung internationaler Steuerabkommen durch die französischen Gerichte
in: Zehn Beiträge zum Steuerrecht, gewidmet Armin Spitaler, Sonderbeilage zum Mitteilungsblatt der Steuerberater 1956, Heft 1, S. 21-28
- Rothstein, Jean H.
Das neue deutsch-französische Doppelbesteuerungsabkommen
in: Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters 1959, S. 169-171
- Runge, Christian
Die europäischen Verträge und der nationale Richter
in: Neue Juristische Wochenschrift 1963, S. 748 f.
- Schindler, Dietrich
Antwort auf die Rundfrage über das Problem der Konsultation
in: Friedenswarte 39 (1939), S. 33-35
- Schwarz, O.
Artikel "Doppelbesteuerung"
in: Stengel - Fleischmann, Wörterbuch des Deutschen Staats- und Verwaltungsrechts, 2. Aufl., Tübingen 1911 Bd. 1, S. 608-614
- Scott, F.R.
The Constitutional Background of Taxation Agreements
in: The McGill Law Journal, vol. 2 (1955/56), pp. 1-10
- Séfériadès, Stelio
Le problème de l'accès des particuliers a des juridictions internationales
in: Recueil des Cours, tome 51 (1935 I), pp. 5-120

- Sohn, Louis B. Proposals for the establishment of
a system of international tribunals
in: International Trade Arbitration,
ed. by Martin Domke,
New York 1958
S. 63-76
- Sohn, Louis B. The Role of International Institutions
as Conflict-Adjusting Agencies
in: The University of Chicago
Law Review, vol. 28 (1961/
62), pp. 205-257
- Spitaler, Armin Empfiehlt sich die Errichtung eines
Internationalen Steuergerichtshofes
zur Entscheidung zwischenstaatlicher
Steuerkonflikte?
in: Steuer und Wirtschaft 1950,
Sp. 803-811
- Wyss, E. Diskussionsbeitrag auf dem 5. IFA-
Kongreß 1951
in: Cahiers de droit fiscal inter-
national, vol. XX, pp. 60-61

Abkürzungen

A. C.	Law Reports, Appeal Cases, House of Lords and Privy Council
AO	Abgabenordnung
AS	Amtliche Sammlung der (schweizerischen) Bundesgesetze und Verordnungen
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
AV	Allgemeine Verfügung
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters, Recht der internationalen Wirtschaft
BBl.	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
BGBL.	Bundesgesetzblatt - ohne Zusatz: der Bundesrepublik Deutschland
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes
BS	Bereinigte Sammlung der (schweizerischen) Bundesgesetze und Verordnungen 1848 - 1947
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT -Drs.	Verhandlungen des Deutschen Bundestages, Drucksachen
Can.	Acts of the Parliament of Canada
C. L. New York	McKinney's Consolidated Laws of New York
Clunet	Journal du droit international
D. L. R.	Dominion Law Reports
Doc.	Document
DVBbl.	Deutsches Verwaltungsblatt
E.	Entscheidung
EFG	Entscheidung der Finanzgerichte
EinkStG	Einkommensteuergesetz

GS Lippe	Gesetzsammlung für das Fürstentum Lippe
GS Schwarzburg-Rudolstadt	Gesetzsammlung für das Fürstentum Schwarzburg-Rudolstadt
GVBl. Baden	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Großherzogtum Baden
GVBl. Bayern	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Bayern
GVBl. Sachsen	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen
I. B. A.	International Bar Association
ICC	International Chamber of Commerce
IFA	International Fiscal Association
IFA-Cahiers	Cahiers de droit fiscal international
JC d. int.	Juris-Classeur de droit international
JCP	Juris-Classeur periodique
J. O.	Journal Officiel
Mitth. dir. St.	Mittheilungen aus der Verwaltung der direkten Steuern im preußischen Staate
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
OEEC	Organization for European Economic Cooperation
östBGBI.	Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich
PrGS	Gesetz-Sammlung für die Königlich-Preußischen Staaten
PrOVG	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts
PrOVGiSt	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuer-sachen
PrVerwBl.	Preußisches Verwaltungs-Blatt

Rec. Cours	Recueil des Cours, Académie de Droit International
RegBl. Hessen	Großherzoglich-Hessisches Regierungsblatt
RegBl. Württemberg	Regierungsblatt für das Königreich Württemberg
Rev. crit. d. int. priv.	Revue critique de droit international privé
Rev. hell. dr. int.	Revue hellénique de droit international
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rspr. EurGH	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften
SJK	Schweizerische Juristische Kartothek
SOVG	Jahrbücher des Königlich Sächsischen Obergerichts
StuW	Steuer und Wirtschaft
U.	Urteil
U. Chicago L. Rev.	The University of Chicago Law Review
U. Detroit L. J.	University of Detroit Law Journal
U. K.	The Public General Acts (United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland)
U. L. A.	Uniform Laws Annotated
UN-Doc.	United Nations Document
US	United States Supreme Court Reports
Verh. RT	Verhandlungen des Reichstags
W. W. R.	Western Weekly Reports
ZSchwR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht

I. Kapitel

Vorläufer und bisherige Betrachtung des Verständigungsverfahrens

§ 1 Verständigung auf bundesstaatlicher Ebene

Das Preußische Oberverwaltungsgericht hatte im Jahre 1903 über eine Beschwerde zu befinden, mit der sich ein Steuerpflichtiger gegen die Heranziehung zur Kapitalertragssteuer mit der Begründung wandte, daß er wegen desselben Kapitalertrages bereits in Oldenburg besteuert worden sei. Zu der zweifachen Heranziehung zur Kapitalertragssteuer war es dadurch gekommen, daß der Beschwerdeführer sowohl die preußische, als auch die oldenburgische Staatsangehörigkeit besaß und in beiden Bundesstaaten einen Wohnsitz innehatte. Bei der Prüfung der Zulässigkeit der Ausübung des Besteuerungsrechts durch Preußen, die zu einer doppelten Besteuerung führte, hatte das Preußische Oberverwaltungsgericht das Reichsgesetz vom 13.5.1870 zu berücksichtigen.

Das Gesetz des Norddeutschen Bundes "wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung" vom 13.5.1870 ¹⁾, das durch § 2 des Gesetzes betreffend die Verfassung des Deutschen Reichs vom 16.4.1871 ²⁾ als Reichsgesetz übernommen wurde, schränkte die von den Bundesstaaten ausgeübte Steuerhoheit ein, um Reichsangehörige vor einer doppelten Besteuerung zu schützen. Danach durfte ein Deutscher zu den direkten Staatssteuern grundsätzlich nur in dem Bundesstaat herangezogen werden, in dem er seinen Wohnsitz hatte (§ 1). Hatte ein Deutscher in seinem Heimatstaat und außerdem in einem anderen

1) BGBl. des Norddeutschen Bundes 1870, 119.

2) RGBl. 1871, 63.

Bundesstaat einen Wohnsitz, so durfte er nur von seinem Heimatstaat besteuert werden (§ 2 Abs. 2). Der Fall, daß ein Deutscher die Staatsangehörigkeit zweier Bundesstaaten besaß und in beiden einen Wohnsitz innehatte, war in dem Gesetz vom 13. 5. 1870 nicht geregelt.

Das Gericht mußte demzufolge feststellen, daß Preußen in der Ausübung seines Besteuerungsrechts gegenüber dem Beschwerdeführer durch die reichsrechtliche Regelung nicht eingeschränkt war. Es erkannte zwar die Unbilligkeit der bestehenbleibenden Doppelbesteuerung an, sah sich aber außerstande, sie im Wege der Rechtsprechung zu beseitigen, und wies die Beschwerde ab. Es machte den Beschwerdeführer darauf aufmerksam, daß für die Beseitigung der ihn treffenden Unbilligkeit der Doppelbesteuerung nur ein Weg offenstehe: "der Weg gegenseitiger Verständigung der beteiligten Bundesstaaten". ¹⁾

- a) Das Preußische Oberverwaltungsgericht gebrauchte damit erstmals den Ausdruck "Verständigung" als Bezeichnung für den Vorgang, daß Bundesstaaten, die bei Ausübung ihres reichsrechtlich nicht eingeschränkten Besteuerungsrechts die Doppelbesteuerung von Steuerpflichtigen verursachten, sich zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Einzelfall einigten.

Bemühungen, die Doppelbesteuerung auf bundesstaatlicher Ebene durch Vereinbarung abstrakter Regeln zu verhindern, sind bereits für die Zeit des Norddeutschen Bundes feststellbar. Schon vor der bundesrechtlichen Regelung durch das Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. 5. 1870 schlossen Preußen

1) E. vom 22. 1. 1903, PrVerwBl. 24 (1902/03), 376.

und Sachsen am 16. 4. 1869 eine "Übereinkunft ... wegen Beseitigung der doppelten Besteuerung der beiderseitigen Staatsangehörigen" ¹⁾, die, wie im Schlußprotokoll vorgesehen, durch das Inkrafttreten der bundesgesetzlichen Regelung aufgehoben wurde.

Das Bedürfnis, die mehrfache Heranziehung desselben Steuerpflichtigen wegen desselben Steuerobjekts und für denselben Zeitraum durch Vereinbarungen zwischen Bundesstaaten zu beseitigen, blieb aber auch nach Inkrafttreten der bundes(reichs-)rechtlichen Regelung bestehen. Schon anlässlich der ersten Beratung des Gesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung im Reichstag des Norddeutschen Bundes bemängelte der Abgeordnete Dr. Becker an der Gesetzesbenennung die Verwendung des Wortes "Beseitigung". Er wies darauf hin, daß die Doppelbesteuerung nicht "durchweg ausgeschlossen" würde und nannte als Beispiel den im Entwurf nicht vorgesehenen Fall, daß ein Norddeutscher keinen Wohnsitz in seinem Heimatstaat, wohl aber Wohnsitze in zwei anderen Bundesstaaten hat, die ihn beide weiterhin besteuern könnten. Der preußische Bundesbevollmächtigte Camphausen gab in seiner Antwort zu, daß die Doppelbesteuerung "nicht absolut ausgeschlossen" würde und daß das Gesetz in dem genannten Fall des Doppelwohnsitzes außerhalb des Heimatstaates keine Abhilfe schaffe. Dieser Fall werde nur selten vorkommen, das Gesetz aber würde die Klagen über den bisherigen Zustand "bis auf eine pars minima" verschwinden lassen. ²⁾

In der Folgezeit stellte sich jedoch heraus, daß diese "pars minima"

1) PrGS 1870, 142; GVBl. Sachsen 1870, 19.

2) Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages des Norddeutschen Bundes, Session 1870, Bd. II, S. 638.

neben dem im Reichstag erörterten Fall des Doppelwohnsitzes außerhalb des Heimatstaates ¹⁾ eine Reihe weiterer unregelter Fälle einschloß. ²⁾

Schon 1873 hatte sich das Bayerische Staatsministerium der Finanzen mit der Beschwerde eines Fürsten zu befassen, der in Bayern, Baden und Preußen Wohnsitze innehatte und die bayerische, badische und preußische Staatsangehörigkeit besaß. Er konnte in jedem der genannten Staaten zu den direkten Staatssteuern herangezogen werden, weil das Gesetz vom 13. 5. 1870 die Doppelbesteuerung bei mehrfacher Staatsangehörigkeit und mehrfachem Wohnsitz in den Heimatstaaten nicht ausschloß. ³⁾ Auch das Preußische Oberverwaltungsgericht hatte, wie in dem eingangs dargestellten Fall ⁴⁾, wiederholt über Beschwerden von Steuerpflichtigen zu entscheiden, die neben der preußischen die Staatsangehörigkeit eines weiteren Bundesstaates besaßen, in diesem Bundesstaat und in Preußen einen Wohnsitz innehatten und von beiden Staaten besteuert wurden. ⁵⁾ Das Gesetz vom 13. 5. 1870 untersagte auch nicht die Doppelbesteuerung von Deutschen mit mehrfachem Aufenthalt in verschiedenen Bundesstaaten ⁶⁾, oder von Deutschen, die ihren Wohnsitz oder Aufenthalt nur im Ausland hatten; befand sich ihr letzter inländischer Wohnsitz oder Aufenthalt nicht in ihrem Heimatstaat, so konnten sie von ihrem Heimatstaat und dem Staat des letzten inländischen Wohnsitzes oder Aufenthalts besteuert werden. ⁷⁾

1) S. dazu E. vom 8. 6. 1899, PrOVGiSt 8, 1.

2) Vgl. Fischer, S. 5f.; Erler, S. 203-209; Maatz in PrVerwBl. 24 (1902/03), 724.

3) E. vom 5. 12. 1873, Blätter für administrative Praxis 24 (1874), 92.

4) S. oben Anm. 1 S. 2.

5) E. vom 2. 5. 1903, PrOVGiSt 11, 1; E. vom 28. 10. 1903, PrOVGiSt 11, 4; E. vom 9. 11. 1904, PrOVGiSt 12, 10; E. vom 24. 6. 1911, PrOVGiSt 15, 1. Vgl. für Sachsen: E. vom 3. 5. 1909, SOVG 14, 179.

6) Erler, S. 73.

7) E. vom 31. 12. 1906, PrOVGiSt 13, 3; Fischer, S. 5; Erler, S. 209.

Angesichts des Ausschlusses der Doppelbesteuerung in den Regelfällen, von denen der Gesetzgeber ausging, wurde das Bestehenbleiben der Doppelbesteuerung in Ausnahmefällen, für die das Gesetz vom 13. 5. 1870 keine Regelung traf und die auch das Änderungsgesetz vom 22. 3. 1909 ¹⁾ nicht berücksichtigte, als unbillig angesehen und gab vereinzelt der Rechtsprechung und Lehre Veranlassung, auf die Möglichkeit der Beseitigung dieser Unbilligkeit hinzuweisen ²⁾: Die beteiligten Bundesstaaten konnten die bei Ausübung ihres reichsrechtlich nicht eingeschränkten Besteuerungsrechts eingetretene Doppelbesteuerung im Einzelfall beseitigen, wenn sie sich darüber einigten, daß der eine Bundesstaat auf sein Besteuerungsrecht ganz verzichtete und die Besteuerung dem anderen Bundesstaat zuwies oder daß beide Bundesstaaten teilweise verzichteten und das Besteuerungsrecht unter sich aufteilten. Obwohl eine Veröffentlichung von Vereinbarungen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Einzelfall nicht erfolgte, finden sich Anhaltspunkte dafür, daß die Möglichkeit, die das Preußische Oberverwaltungsgericht als "Weg der Verständigung" bezeichnete, auch praktische Bedeutung gewonnen hat. So wurden in den Motiven des Änderungsgesetzes vom 22. 3. 1909 zwar die Fälle des Doppelwohnsitzes bei Doppelstaatsangehörigkeit und des Doppelwohnsitzes außerhalb des Heimatstaates als Lücken der reichsrechtlichen Regelung erörtert;

1) RGBL. 1909, 329.

2) E. des Preußischen Oberverwaltungsgerichts vom 22. 1. 1903, PrVerwBl. 24 (1902/03), 376; E. vom 2. 5. 1903, PrOVGiSt 11, 1; E. vom 28. 10. 1903, PrOVGiSt 11, 4; Maatz in PrVerwBl. 24 (1902/03), 724 Anm. 80; Erler, S. 209f..

von einer Schließung dieser Lücken wurde jedoch abgeraten: Einerseits würde die Formulierung entsprechender Bestimmungen auf erhebliche Schwierigkeiten stoßen, andererseits sei es "stets gelungen, unbillige Doppelbelastungen ... durch besondere, den Umständen des Einzelfalles in billiger Weise angepaßte Vereinbarungen der Beteiligten hintanzuhalten".¹⁾ Für eine Praxis der Übereinkommen im Einzelfall spricht auch, daß in mehreren Bundesstaaten die Staats- bzw. Finanzminister gesetzlich ermächtigt wurden, mit den Regierungen anderer Bundesstaaten Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu treffen und entsprechend den Vereinbarungen von den Besteuerungsvorschriften ihres Bundesstaates abzuweichen, um so einen teilweisen oder vollständigen Verzicht auf das Besteuerungsrecht des Bundesstaates zu ermöglichen.²⁾

Abgesehen von Württemberg, wo die Ermächtigung auf Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Einzelfall beschränkt war, umfaßten die Ermächtigungen der übrigen Bundesstaaten auch die Befugnis zum Abschluß allgemeiner Vereinbarungen und zum Erlaß entsprechender abstrakter innerstaatlicher Regelungen

-
- 1) Verh.RT, XII. Legislaturperiode - I. Session, Bd. 252 (Anlagen), Nr. 1105 (S. 6457); mitgeteilt bei Erler, S. 221f..
 - 2) Hessen: Art. 2 des Gesetzes vom 15. 2. 1908, RegBl. Hessen 1908, 59; Lippe: Gesetz vom 14. 3. 1904, GS Lippe 1904, 14; Preußen: § 2 des Gesetzes vom 18. 4. 1900, PrGS 1900, 259; Schwarzburg-Rudolstadt: § 5 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes vom 31. 5. 1902, GS Schwarzburg-Rudolstadt 1902, 41; Württemberg: Art. 1 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes vom 8. 8. 1903, RegBl. Württemberg 1903, 261.

zur Abänderung des geltenden Besteuerungsrechts der Bundesstaaten. Für die Abgrenzung der Materie, für die eine Ermächtigung zum Abschluß von Vereinbarungen und zugleich zu innerstaatlicher Rechtsänderung (bzw. Abweichung im Einzelfall) erteilt wurde, war der Umfang der Abschlußermächtigung bestimmend. War die Abschlußermächtigung auf Vereinbarungen mit anderen Bundesstaaten beschränkt, so war die Abschlußmaterie begrenzt auf Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in konkret vorliegenden oder abstrakt gedachten zukünftig möglichen Fällen, für die das Reichsgesetz vom 13. 5. 1870 keine oder keine zweifellose Regelung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung getroffen hatte.¹⁾ Erstreckte sich die Abschlußbefugnis auch auf Staaten außerhalb des Deutschen Reichs, so konnten Vereinbarungen in Bezug auf Personen und Steuerquellen, welche der Steuerhoheit mehrerer Staaten unterlagen, generell für das Gebiet der direkten Staatssteuern geschlossen werden.²⁾

Auf Grund der ihm erteilten Ermächtigung hat das Preußische Finanzministerium mit Hessen³⁾ und Sachsen⁴⁾ Vereinbarungen zur Vermeidung der Mehrfachbelastung des Einkommens aus einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung geschlossen. Das Reichsgesetz vom 13. 5. 1870 untersagte nur die mehrfache Besteuerung desselben Steuersubjekts, so daß die Gesellschafter einer GmbH hinsichtlich ihrer Gewinnanteile im Wohnsitzstaat auch dann zur Einkommensteuer herangezogen werden konnten, wenn die GmbH für ihren

1) So in Lippe und Schwarzburg-Rudolstadt.

2) So in Hessen und Preußen.

3) Vom 24. 5. /23. 9. 1907, Mitth. dir. St. H. 52, 62; RegBl. Hessen 1908, 60; mitgeteilt bei Erler, S. 298.

4) Vom 20. 7. /10. 8. 1909, Mitth. dir. St. H. 53, 34; mitgeteilt bei Erler, S. 295.

Gewinn in einem anderen Bundesstaat Einkommensteuer zu entrichten hatte.¹⁾ Waren die GmbH und ihre Gesellschafter in demselben Bundesstaat steuerpflichtig, so stimmten die Einkommensteuergesetze Preußens, Hessens und Sachsens darin überein, daß bei dem Gesellschafter eine Einkommensteuer für Gewinnanteile aus der GmbH nicht noch einmal erhoben wurde.²⁾ Im Verhältnis zwischen Preußen einerseits, Hessen und Sachsen andererseits wurde vereinbart, daß entsprechend der übereinstimmenden innerstaatlichen Regelungen die Gesellschafter einer GmbH hinsichtlich ihrer Gewinnanteile auch dann nicht zur Einkommensteuer herangezogen werden sollten, wenn die GmbH in dem anderen Bundesstaat zur Einkommensteuer veranlagt wurde.

Allgemeine Vereinbarungen zur Vermeidung der mehrfachen Besteuerung sind schon vor der Ermächtigung der Finanz- bzw. Staatsminister von den Regierungen einiger Bundesstaaten des Deutschen Reichs geschlossen worden.

Auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern, die nicht unter den Begriff der direkten Steuern des § 1 des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870 fielen³⁾, hat Preußen mit drei deutschen Bundesstaaten allgemeine Übereinkommen über die Besteuerung des Mobiliarnachlasses getroffen. Nach § 10 Abs. 2 des preußischen Erbschaftssteuergesetzes vom 30. 5. 1873⁴⁾ unterlag das in Preußen befindliche bewegliche Nachlaßvermögen eines Erblassers, der nicht die preußische Staatsangehörigkeit besaß, dann der Versteuerung nicht, wenn in dem Staat, wohin der bewegliche Nachlaß verbracht werden sollte, in gleicher Weise hinsichtlich des Mobiliarnachlasses preußischer Staatsangehöriger verfahren wurde. Im Hinblick auf § 10 Abs. 2 des preußischen Erbschaftssteuergesetzes schloß die Regierung

1) Schwarz in Stengel-Fleischmann, Bd. 1, S. 609 (§ 3).

2) Vgl. § 71 des preußischen EinkStG vom 24. 6. 1891 in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. 6. 1906, PrGS 1906, 259.

3) U. vom 8. 3. 1897, RGZ 39, 11; Clauss in Finanz-Archiv 5 (1888), I, 154 u. 190-195; Erler, S. 57f.; Maatz in PrVerwBl. 24 (1902/03), 677.

4) PrGS 1873, 329.

Preußens zunächst mit der Regierung des Herzogtums Anhalt eine allgemeine Vereinbarung dahingehend, daß der in Preußen (bzw. Anhalt) befindliche bewegliche Nachlaß eines anhaltinischen (bzw. preußischen) Erblassers von der Erbschaftssteuer in Preußen (bzw. Anhalt) freigestellt wurde.¹⁾ Der Preußische Finanzminister bezeichnete die Vereinbarung mit Anhalt und die späteren entsprechenden Übereinkommen mit Hessen²⁾ und Braunschweig³⁾ in seinen Reskripten als "Verständigung".

Wegen der Begrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870 auf die direkten Staatssteuern war die gleichzeitige Heranziehung zu Gemeindesteuern in verschiedenen Bundesstaaten reichsrechtlich nicht untersagt.⁴⁾ Die Absicht der Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs auf die Kommunalsteuern wurde schon bei der Vorberatung des Änderungsgesetzes vom 22. 3. 1909 wegen des Widerstandes der Regierungen der Bundesstaaten aufgegeben.⁵⁾ Die vorberatende Kommission griff daraufhin die Resolution Engelen auf⁶⁾, die anläßlich der zweiten Beratung des Änderungsgesetzes vom Reichstag angenommen wurde: Der Reichskanzler wurde ersucht, bei den Regierungen der Bundesstaaten darauf hinzuwirken, die durch gleichzeitige Heranziehung zu Kommunalsteuern in mehreren Bundesstaaten verursachte Doppel-

-
- 1) Reskripte des Preußischen Finanzministers vom 18. 3. 1878 (III. 2988) u. vom 7. 4. 1883 (III. 4225), mitgeteilt bei Kühnemann, S. 313 (1a u. 1b).
 - 2) Reskript des Preußischen Finanzministers vom 30. 6. 1883 (III. 8643), mitgeteilt bei Kühnemann, S. 313 (1c).
 - 3) Reskript des Preußischen Finanzministers vom 17. 4. 1884 (III. 4499), mitgeteilt bei Kühnemann, S. 313f. (1d).
 - 4) Maatz in PrVerwBl. 24 (1902/03), 677; Erlcr, S. 58.
 - 5) Verh. RT, XII. Legislaturperiode - I. Session, Bd. 253 (Anlagen), Nr. 1242 (S. 7571).
 - 6) Verh. RT, XII. Legislaturperiode - I. Session, Bd. 253 (Anlagen), Nr. 1202 (S. 7416); Nr. 1242 (S. 7570f.).

besteuerung "tunlichst im Wege der Vereinbarung zu beseitigen".¹⁾

- b) Die Vereinbarungen zwischen den Bundesstaaten des Deutschen Reichs waren nicht nur auf die Schließung der Lücken der reichsrechtlichen Regelung beschränkt. Die reichsrechtliche Regelung selbst bot Veranlassung zu weiteren Übereinkommen mit dem Ziel der Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Die unterschiedliche Auslegung von § 3 des Reichsgesetzes vom 13.5.1870, der die Besteuerung des Einkommens aus Gewerbe dem Bundesstaat zuwies, in dem das Gewerbe betrieben wurde, führte im Verhältnis zwischen Preußen und Sachsen zu einer Doppelbesteuerung von Ärzten, die in Preußen ihren Wohnsitz hatten und in Sachsen ihre Praxis betrieben. In Übereinstimmung mit der Auffassung des Reichsgerichts²⁾ wurde in Sachsen die Ausübung einer Arztpraxis als Gewerbe im Sinne des § 3 des Reichsgesetzes vom 13.5.1870 angesehen und das Einkommen der Ärzte als gewerbliches Einkommen besteuert.³⁾ In Preußen hingegen wurde das Einkommen der Ärzte nach Art. 21 Abs. 1 lit. c der Anweisung des Finanzministers zur Ausführung des Einkommensteuergesetzes⁴⁾ als Einkommen aus "gewinnbringender Beschäftigung" besteuert.⁵⁾ Hatte ein Arzt in Preußen seinen Wohnsitz und übte er in Sachsen seine Praxis aus, so leitete Preußen sein Besteuerungsrecht aus § 1 des Reichsgesetzes vom 13.5.1870 als Wohnsitzstaat

-
- 1) Verh. RT, XII. Legislaturperiode - I. Session, Bd. 235 (Stenographische Berichte), 224. Sitzung vom 11.3.1909, S. 7487 (B); Bd. 253 (Anlagen), Nr. 1242 (S. 7572).
- 2) U. vom 30.9.1897, RGZ 39, 134.
- 3) Schwarz in Stengel-Fleischmann, Bd. 1, S. 611 (§ 5); Erler, S. 121-123; vgl. auch Clauss in Finanz-Archiv 5 (1888), I, 174 Anm. 1; Maatz in PrVerwBl. 24 (1902/03), 728.
- 4) Vom 5.8.1891, PrGS 1891, 175.
- 5) U. vom 25.11.1892, PrOVG 23, 39; E. vom 5.3.1894, PrOVGiSt 2, 448; Fuisting, S. 259 (B); das Urteil RGZ 39, 134 noch kritisierend Fuisting, 4. Aufl. 1899, S. 151 (8 b aa).

her, Sachsen sein Besteuerungsrecht aus § 3 als der Bundesstaat, in dem ein Gewerbe betrieben wurde. Im umgekehrten Fall konnte sich ein Arzt, der in Sachsen seinen Wohnsitz hatte und in Preußen seine Praxis ausübte, wegen der unterschiedlichen Auslegung von § 3 des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870 der Steuerpflicht für sein Einkommen aus der ärztlichen Praxis entziehen.

Die Finanzministerien von Preußen und Sachsen trafen eine Vereinbarung dahingehend, daß das Einkommen aus ärztlicher Praxis nur in demjenigen der beiden Staaten zur Staatseinkommensteuer heranzuziehen sei, in welchem die Praxis ausgeübt wird.¹⁾

Die Möglichkeit zu Vereinbarungen für den Einzelfall sollte nach verbreiteter Ansicht dann bestehen, wenn Vorschriften des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870 in einem Bundesstaat nicht oder nicht zutreffend angewandt wurden. So hat das Preußische Oberverwaltungsgericht mehrfach, erstmals im Anschluß an eine Lehrmeinung²⁾, behauptet, daß eine durch Verletzung reichsrechtlicher Vorschriften verursachte Doppelbesteuerung einen Streit zwischen mehreren Bundesstaaten über die Besteuerung der beiderseitigen Staatsangehörigen auslösen könne. Der Streit sollte gemäß Art. 7 Nr. 3, 76 der Reichsverfassung vom 16. 4. 1871 zur Austragung vor den Bundesrat gebracht werden können, wenn es

-
- 1) AV des Preußischen Finanzministers vom 12. 9. 1895, Mitth. dir. St. H. 33, 39; Bekanntmachung des Sächsischen Finanzministers vom 26. 8. 1895, GVBl. Sachsen 1895, 99; mitgeteilt bei Fuisting, S. 515 und bei Erler, S. 122f..
 - 2) E. vom 8. 6. 1899, ProVGSt 8, 1 nimmt auf Fuisting, 4. Aufl. 1899, S. 4 (3 d) Bezug. Die späteren Entscheidungen (s. die folgende Anm.) wiederholen Fuisting fast wörtlich, ohne ihn zu nennen.

nicht gelang, ihn "im Wege der Verständigung zwischen den zuständigen Zentralinstanzen" beizulegen.¹⁾

Nach Art. 7 Nr. 3 Reichsverfassung 1871 hatte der Bundesrat über die Beseitigung von "Mängeln ... bei der Ausführung der Reichsgesetze" zu beschließen. Als Mängel im Sinne dieser Verfassungsbestimmung wurden insbesondere die Nichtanwendung und die fehlerhafte Anwendung von Reichsgesetzen angesehen.²⁾ Nach Art. 76 Reichsverfassung 1871 hatte der Bundesrat die Streitigkeiten zwischen verschiedenen Bundesstaaten auf Anrufen eines Teils zu "erledigen". Aus der Entstehungsgeschichte des Art. 76 und aus der Wahl der Wendung "erledigen" wurde gefolgert, daß der Bundesrat sich zunächst um eine Vermittlung zwischen den streitenden Bundesstaaten zu bemühen und erst nach Scheitern des Vermittlungsversuchs eine Entscheidung zu treffen hatte.³⁾

Die Nichterwähnung des Steuerpflichtigen, der infolge einer Verletzung von Vorschriften des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870 mehrfach besteuert wurde, läßt darauf schließen, daß nach der Meinung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts und einiger Autoren die Verletzung reichsrechtlicher Vorschriften nur als Gegenstand eines Streits zwischen einzelnen Bundesstaaten gemäß Art. 76 Abs. 1

-
- 1) E. vom 13. 5. 1903, PrOVGiSt 11, 16; E. vom 30. 9. 1905, PrOVGiSt 12, 15; E. vom 3. 11. 1906, PrOVGiSt 13, 40; E. vom 30. 1. 1909, PrOVGiSt 14, 16; E. vom 25. 2. 1909, PrOVGiSt 14, 207. Mit Hinweis auf Art. 7 Nr. 3, 76 Reichsverfassung 1871, aber ohne Erwähnung des "Wegs der Verständigung" schon E. vom 16. 3. 1900, PrOVGiSt 9, 105; E. vom 22. 10. 1902, PrOVGiSt 11, 7.
- 2) Seydel, S. 144 (Anm. V zu Art. 7); Laband, Bd. 1, S. 262; Erlcr, S. 198.
- 3) Seydel, S. 405 (Anm. I zu Art. 76); Reincke, S. 323 (1 d); Dambitsch, S. 671 f. (Anm. IIc zu Art. 76); Laband, Bd. 1, S. 269.

Reichsverfassung 1871 auf Anrufung eines Bundesstaats zur Entscheidung durch den Bundesrat gebracht werden konnte¹⁾, oder daß die Befugnis zur Antragstellung zu einem Beschluß nach Art. 7 Nr. 3 Reichsverfassung 1871 auf die Bundesstaaten beschränkt war.²⁾

Demgegenüber wurde im Schrifttum die Ansicht vertreten, daß der Kaiser bzw. Reichskanzler auf Grund von Art. 17 Reichsverfassung 1871 im Rahmen der Überwachung der Ausführung von Reichsgesetzen befugt war, Anträge zur Beschlußfassung des Bundesrats nach Art. 7 Nr. 3 Reichsverfassung 1871 zu stellen.³⁾ Danach sollte ein Steuerpflichtiger, der infolge einer fehlerhaften Anwendung des Reichsgesetzes vom 13.5.1870 mehrfach besteuert wurde, einen Beschluß des Bundesrats mittelbar dadurch herbeiführen können, daß er eine Beschwerde an den Reichskanzler richtete und diesen zur Antragstellung beim Bundesrat veranlaßte.⁴⁾ Nach einer dritten Ansicht setzte die Beschlußfassung nach Art. 7 Nr. 3 Reichsverfassung 1871 weder den Antrag eines Bundesstaates, noch des Reichskanzlers voraus; schon die Kenntnis von einem Mangel bei der Ausführung eines Reichsgesetzes sollte den Bundesrat zu einer Abhilfe schaffenden Beschlußfassung veranlassen können, ohne daß es darauf ankommen

-
- 1) Vgl. die oben in Anm. 2 S. 11 und 1 S. 12 genannten Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts; vgl. ferner Maatz in PrVerwBl. 24 (1902/03), 676; Fuisting, S. 11 (c); Dambitsch, S. 670f. (Anm. IIa zu Art. 76).
 - 2) So grundsätzlich Seydel, S. 145 (Anm. VI zu Art. 7).
 - 3) Laband, Bd. 1, S. 111; Meyer-Anschütz, S. 943 f..
 - 4) Laband, Bd. 1, S. 190.

sollte, auf welchem Wege der Bundesrat von dem Mangel Kenntnis erlangte.¹⁾ Der Steuerpflichtige sollte seine Beschwerde über eine Verletzung von Vorschriften des Reichsgesetzes vom 13.5.1870 unmittelbar an den Bundesrat richten, und der Bundesrat schon auf Grund dieser Beschwerde beschließen können.²⁾ Einschränkung wurde jedoch behauptet, daß der Bundesrat auf die Beschwerde des Steuerpflichtigen nur beschließen konnte, wenn die Regierungen der beteiligten Bundesstaaten sich nicht bereits vorher über die Beseitigung der Doppelbesteuerung geeinigt hatten.³⁾ Zweifel daran, ob der Steuerpflichtige seine Beschwerde an den Bundesrat richten und so einen Beschluß nach Art. 7 Nr. 3 Reichsverfassung 1871 direkt herbeiführen konnte, wurden selbst dadurch nicht ausgeräumt, daß dem Reichsgesetz vom 13.5.1870 durch Art. I Abs. V des Änderungsgesetzes vom 22.3.1909⁴⁾ der § 5a (in der Bekanntmachung der Neufassung als § 6)⁵⁾ angefügt wurde, der bestimmte, daß "Beschwerden über eine infolge Verletzung der Vorschriften dieses Gesetzes eingetretene Doppelbesteuerung" binnen Jahresfrist nach der endgültigen Feststellung der Doppelbesteuerung anzubringen waren. Aus dem Schweigen der Vorschrift darüber, wo die Beschwerde anzubringen war, wurde einerseits gefolgert, es könne sich nur um eine beim Bundesrat einzureichende Beschwerde

1) Reincke, S. 141 (Art. 7 Nr. 3 b).

2) Erler, S. 198, 199f..

3) Schwarz in Stengel-Fleischmann, Bd. 1, S. 612 (§ 6).

4) RGBl. 1909, 329.

5) RGBl. 1909, 331.

handeln ¹⁾, andererseits die Behauptung hergeleitet, die Beschwerde sei bei der zuständigen Behörde des Bundesstaates anzubringen, dessen Steuerveranlagungsbehörde das Gesetz verletzt hatte. ²⁾

Eine Stellungnahme dazu, ob die jeweils aufgezeigte Möglichkeit, einen Beschluß des Bundesrates zur Beseitigung von Mängeln bei der Anwendung reichsrechtlicher Vorschriften herbeizuführen, ausschließlich oder neben anderen Anrufungsmöglichkeiten zulässig sein sollte, wurde in der Rechtsprechung und Lehre regelmäßig nicht abgegeben. Der Bundesrat selbst hat aus Anlaß der Verletzung von Vorschriften des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870 nicht nur auf Anrufung durch einzelne Bundesstaaten, sondern auch auf Antrag des Reichskanzlers und auf die Beschwerde einzelner Steuerpflichtiger Beschlüsse nach Art. 7 Nr. 3 Reichsverfassung 1871 gefaßt und offenbar jede der drei genannten Anrufungsmöglichkeiten nebeneinander für zulässig gehalten. ³⁾ Soweit Beschlüsse des Bundesrats auf Betreiben einzelner Bundesstaaten gefaßt wurden, fehlen Äußerungen des Bundesrats darüber, ob er hierbei nur einem Antrag zur Beschlußfassung nach Art. 7 Nr. 3 Reichsverfassung 1871 entsprach, oder ob er damit zugleich, entsprechend der Auffassung des Preussischen Oberverwaltungsgerichts und einiger Autoren ⁴⁾, nach Art. 76 Reichsverfassung 1871 eine Streitigkeit zwischen Bundesstaaten "erledigte".

1) Erler, S. 199 f..

2) Laband, Bd. 1, S. 189 f..

3) Vgl. die Zusammenstellung bei Triepel, Die Reichsaufsicht, S. 461 Anm. 4 u. S. 463 Anm. 1.

4) S. oben S. 11.

Die Bedeutung der Frage, ob Mängel bei der Ausführung von Reichsgesetzen auch zum Gegenstand eines Streites zwischen einzelnen Bundesstaaten gemacht und nach Art. 76 Reichsverfassung 1871 dem Bundesrat zur Entscheidung vorgelegt werden konnten, war zunächst dadurch verdeckt, daß der Bundesrat sowohl nach Art. 7 Nr. 3, als auch nach Art. 76 Reichsverfassung 1871 übereinstimmend einen Beschluß zur Beseitigung des Mangels zu treffen hatte und deshalb eine Unterscheidung nach den verfassungsrechtlichen Grundlagen ohne praktische Bedeutung erschien. Erst mit dem Aufwerfen und Verneinen der Frage, ob Mängel bei der Ausführung von Reichsgesetzen überhaupt Gegenstand eines Streites zwischen einzelnen Bundesstaaten im Sinne von Art. 76 Reichsverfassung 1871 sein konnten, hat TRIEPEL¹⁾ die praktische Bedeutung einer Unterscheidung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der Beschlußfassung durch den Bundesrat aufgedeckt.

Der Gegenstand eines Streites zwischen einzelnen Bundesstaaten, der nach Art. 76 Reichsverfassung 1871 vom Bundesrat im Wege der unparteiischen Beaufsichtigung erledigt werden konnte, wurde von TRIEPEL zutreffend auf die Tatbestände begrenzt, die nicht den Gegenstand der gemeingültigen Reichsaufsicht bilden konnten. Bei jedem gegen das Reichsinteresse oder gegen Reichsgebote gerichteten Verhalten eines einzelnen Bundesstaates waren der Kaiser bzw. Reichskanzler und der Bundesrat nicht nur berechtigt, sondern durch Art. 17 und 7 Reichsverfassung 1871 verpflichtet, einzugreifen, und das Reich konnte die Wahrung seiner Interessen

1) Die Reichsaufsicht, S. 458-469.

und die Einhaltung seiner Gebote nicht davon abhängig machen, daß das verletzende Verhalten einen anderen Gliedstaat beeinträchtigte und dieser sich entschloß, den Bundesrat anzurufen. Jeder Verletzung oder Nichtanwendung von Reichsgesetzen war deshalb im Wege der gemeingültigen Reichsaufsicht im Verfahren nach Art. 7 zu begegnen und eine nach Art. 76 Reichsverfassung 1871 für die einzelnen Bundesstaaten mögliche Verfügung über den Streitgegenstand auszuschließen. Ließ man bei Mängeln bei der Ausführung von Reichsgesetzen die Anrufung des Bundesrats nach Art. 76 Reichsverfassung 1871 zu, so gefährdete man die gemeingültige Reichsaufsicht dadurch, daß es in das Belieben einzelner Bundesstaaten gestellt war, den Bundesrat anzurufen oder die Anrufung zu unterlassen. Deshalb hatte der Bundesrat auch nicht erst eine "Anrufung" durch einen einzelnen Bundesstaat abzuwarten, sondern auf jede Mitteilung von einem Mangel, sei es durch Einzelpersonen, durch den Reichskanzler oder durch einzelne Bundesstaaten, über die Beseitigung des Mangels zu beschließen, und zwar nur auf Grund des Art. 7 Nr. 3, nicht hingegen im Streitverfahren nach Art. 76 Reichsverfassung 1871.¹⁾

Die praktische Bedeutung der Feststellung, daß im Bundesstaat die unparteiische von der gemeingültigen Bundesaufsicht kompensiert wird, ist von TRIEPEL am Beispiel der Mängel bei der Ausführung der reichsrechtlichen Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung demonstriert worden: Konnten einzelne

1) Triepel, Die Reichsaufsicht, S. 458 f. .

Bundesstaaten die Nichtanwendung oder fehlerhafte Anwendung von Vorschriften des Reichsgesetzes vom 13.5.1870 nicht zum Streitgegenstand eines Verfahrens nach Art. 76 Reichsverfassung 1871 machen und mußte der Bundesrat nach Art. 7 Nr. 3 dem Mangel abhelfen, so war den einzelnen Bundesstaaten damit auch die Disposition über den Streitgegenstand verwehrt. Befaßte sich der Bundesrat mit dem Mangel, so konnten die einzelnen Bundesstaaten weder einen Beschluß dadurch verhindern, daß sie sich verglichen, noch den Beschluß dadurch beeinflussen, daß sie sich generell oder im Einzelfall darüber einigten, wie die reichsrechtlichen Vorschriften anzuwenden waren. An eine generelle oder im Einzelfall aus Anlaß der Regelungen des Reichsgesetzes vom 13.5.1870 getroffene Verständigung war der Bundesrat bei der Beschlußfassung nach Art. 7 Nr. 3 Reichsverfassung 1871 nicht gebunden. ¹⁾

In der Neigung der einzelnen Bundesstaaten, jedmögliche Meinungsverschiedenheit zwischen einzelnen Gliedstaaten als Streit im Sinne von Art. 76 Reichsverfassung 1871 zu behandeln, hat TRIEPEL den Ausdruck "föderalistischer Denkart" und den Versuch gesehen, dem Bundesrat "die Rolle einer staatenbündlerischen 'Austrägal-Instanz' anzuweisen". ²⁾

Die Mitgliedstaaten des Deutschen Bundes verpflichteten sich in Art. XI Abs. 4 der deutschen Bundesakte vom 8.6.1815 ³⁾,

1) Triepel, Die Reichsaufsicht, S. 464, insb. Anm. 1.

2) Triepel, Die Reichsaufsicht, S. 468f..

3) v. Meyer-Zoepfl, T. 2, S. 1.

gegeneinander keine Gewalt anzuwenden und Streitigkeiten bei der Bundesversammlung anzubringen, die zunächst die Vermittlung durch einen Ausschuß zu versuchen und beim Scheitern des Vermittlungsversuchs die "richterliche Entscheidung" einer "Austrägal-Instanz" zu bewirken hatte. Die Absicht der Errichtung einer selbständigen Austrägal-Instanz des Deutschen Bundes in der Form eines geplanten Bundesgerichts ist nicht verwirklicht worden ¹⁾, und während des Bestehens des Deutschen Bundes blieb die durch Art. XXI der Wiener Schlußakte vom 15. 5. 1820 ²⁾ bestätigte Austrägal-(Vermittlungs- und Gerichts-)Ordnung vom 16. 6. 1817 ³⁾ maßgebend. ⁴⁾ In Teil III Nr. 1 Austrägal-Ordnung bezeichnete sich die Bundesversammlung "selbst" als Austrägal-Instanz, die Prozeßleitung und Entscheidung im Einzelfall wurde aber nach Teil III Nr. 3 Austrägal-Ordnung auf die "oberste Justizstelle", d. h. auf das höchste Gericht eines nach besonderem Verfahren zu bestimmenden Bundesgliedes übertragen. Das beauftragte Gericht war "im Namen und anstatt der Bundesversammlung" tätig und wurde als "gewählte Austrägal-Instanz" bezeichnet (Teil III Nr. 3 Austrägal-Ordnung). In Ermangelung einer das Verfahren im einzelnen regelnden Austrägal-Gerichtsordnung, die über das Entwurfsstadium nicht hinauskam ⁵⁾, hatte das beauftragte Gericht gemäß Teil III Nr. 6 Austrägal-Ordnung seine eigene, vom jeweiligen Landesrecht bestimmte Prozeßordnung anzuwenden. Dadurch konnten die im Streit liegenden Bundesglieder über den Streitgegenstand in gleicher Weise verfügen, wie die Parteien eines nach der jeweiligen Landesprozeßordnung geregelten streitigen Verfahrens.

Der von TRIEPEL aufgezeigte Zusammenhang zwischen den Rechtstraditionen des Staatenbundes und dem Bestreben der Glied-

1) Zachariä, T. 2, S. 727-731.

2) v. Meyer-Zoepfl, T. 2, S. 101.

3) v. Meyer-Zoepfl, T. 2, S. 47.

4) Zum Austrägal-Verfahren vgl. im einzelnen: v. Leonhardi, S. 89-157; Klüber, Öffentliches Recht des Deutschen Bundes, S. 209-225 (§§ 172-175); Zoepfl, T. 1, S. 405-427, Zachariä, T. 2, S. 744-757.

5) Zachariä, T. 2, S. 729.

staaten des Deutschen Reichs, für Streitigkeiten in Angelegenheiten der Reichskompetenz die Kontrolle der bundesstaatlichen Organe zu beeinflussen oder auszuschließen, läßt Rückschlüsse darauf zu, welchem Rechtsgebiet die Verständigung grundsätzlich zuzuordnen ist. Obwohl die Verständigung auf dem Gebiet der Maßnahmen gegen die Doppelbesteuerung erstmals als Vereinbarung zwischen Gliedstaaten in Erscheinung trat, war sie, soweit die Maßnahmen gegen die Doppelbesteuerung gesamtstaatlich geregelt und ihr Vollzug von gesamtstaatlichen Organen zu kontrollieren war, kein der bundesstaatlichen Verfassung entsprechendes, sondern ein gegen die Prinzipien des Bundesstaats gerichtetes Institut. Die rechtliche Herkunft der Verständigung ist deshalb auch nicht in den Beziehungen zwischen den Gliedstaaten eines Bundesstaates zu suchen, sondern in den Beziehungen zwischen den Inhabern der Steuerhoheit, die weder durch eine Rechtsetzungsbefugnis, noch durch eine Befugnis übergeordneter Organe zur Kontrolle der Rechtsanwendung eingeschränkt sind. Die von einer Rechtsetzungs- und Kontrollbefugnis übergeordneter Organe unabhängige Steuerhoheit steht regelmäßig aber nur unabhängigen und eigenständigen (souveränen) Staaten zu, für deren untereinander bestehende Rechtsbeziehungen das Völkerrecht maßgebend ist. Bei der Verständigung, die als Vereinbarung über die Rechtsetzung oder Rechtsanwendung auf steuerrechtlichem Gebiet den Beziehungen zwischen uneingeschränkten Trägern der Steuerhoheit angemessen ist, handelt es sich demnach um ein Institut, das grundsätzlich dem Gebiet völkerrechtlicher Vorgänge zuzuordnen ist. Diese Zuordnung schließt nicht aus, daß

die Verständigung als Vereinbarung auf steuerrechtlichem Gebiet zwischen Gliedstaaten eines Bundesstaates dann unbedenklich ist, wenn und soweit die in dem Bundesstaat als Gliedstaaten auf-
gegangenen vormaligen souveränen Staaten ihre Steuerhoheit unein-
geschränkt behalten oder zurückerhalten haben.¹⁾ Ist die Regelung
oder der Vollzug auf einem bestimmten Gebiet nicht in die Kom-
petenz des Gesamtstaates übergegangen, oder übt der Gesamtstaat
die ihm übertragene Kompetenz nicht aus, so kann auf diesem
Gebiet für die Beziehungen zwischen den Gliedstaaten das Völker-
recht analog anwendbar bleiben.

Gegenüber der jetzt nur noch vereinzelt vertretenen Ansicht, daß
auf die Beziehungen zwischen Gliedstaaten das Völkerrecht direkt
anzuwenden sei²⁾, will die heute herrschende Meinung nur dann,
wenn die gesamtstaatliche Ordnung es vorsieht, die analoge An-
wendung von Völkerrecht zulassen.³⁾ Für die analoge Anwend-
barkeit des Völkerrechts dürfte es ausreichen, wenn die gesamt-
staatliche Verfassung auf bestimmten Gebieten die Rechtsetzung
und ihren Vollzug den Gliedstaaten überläßt.

- c) Exkurs: Vereinbarungen zwischen Gesamtstaat und Gliedstaaten
zur abstrakten Regelung der Steuererhebungskompetenz
oder Regelung eines einzelnen Besteuerungsfalls

Die Zugehörigkeit zu dem Gebiet völkerrechtlicher Vorgänge läßt

- 1) Vgl. Triepel, Die Reichsaufsicht, S. 464 Anm. 1 a. E.;
Beispiele oben S. 1-10.
- 2) S. Ross, S. 97-99; Oppenheim-Lauterpacht, vol. 1, S. 177;
so für die Gliedstaaten nach der Reichsverfassung 1871:
Triepel, Völkerrecht und Landesrecht, S. 198-204; Die
Reichsaufsicht, S. 457.
- 3) Vgl. Mallmann in Strupp-Schlochauer, Bd. 3, S. 649f. mit
Nachweisen; neuestens s. Wengler, Völkerrecht, S. 1092,
1095.

es zweifelhaft erscheinen, ob eine Verständigung, ohne in Widerspruch mit anderen Rechtsbeziehungen zu geraten, stattfinden kann, wenn sich die Träger der Steuerhoheit nicht auf der dem Völkerrecht gemäßen Ebene der Gleichordnung gegenüberstehen. Die in einem Bundesstaat mögliche Befugnis des Gesamtstaats und der Gliedstaaten, die Steuerhoheit nebeneinander und voneinander unabhängig auszuüben, wird regelmäßig auf der Zuweisung der Steuererhebungskompetenz durch eine gesamtstaatliche Regelung beruhen.

Werden zwischen dem Gesamtstaat und den Gliedstaaten generelle Vereinbarungen auf steuerrechtlichem Gebiet getroffen, so liegt angesichts des Vorhandenseins einer gesamtstaatlichen Regelung der Steuerhoheit die Vermutung nahe, daß in die vorhandene Regelung ändernd eingegriffen werden soll. Ist die Zuweisung der Steuererhebungskompetenz in der Verfassung geregelt, so kann die Vereinbarung, wie das Beispiel der kanadischen "tax rental agreements" zeigt, auf das Ziel gerichtet sein, eine an sich erforderliche Verfassungsänderung zu umgehen.

In Kanada können direkte Steuern sowohl vom Bundesstaat, als auch von den Provinzen erhoben werden (sec. 91 (3), 92 (2) British North America Act, 1867), und die regelmäßig zweimalige Heranziehung eines Steuerpflichtigen zu gleichartigen Steuern durch den Bundesstaat und die Provinz wird demzufolge nicht als Konflikt zweier sich gegenseitig ausschließender Steuerhoheiten, sondern als von der Verfassung ausdrücklich zugelassene Doppelbesteuerung behandelt.¹⁾ Zu einem Konflikt zwischen den Abgabengewalten kann es ausnahmsweise kommen, wenn das Vermögen des Steuerpflichtigen nicht ausreicht, um beide Steuerforderungen zu befriedigen;

1) Forbes vs. Att.-Gen. for Manitoba, [1937] A.C. 260 = [1937] 1 D.L.R. 289.

der Steueranspruch des Bundesstaates soll dann den Vorrang haben.¹⁾

Die Doppelbesteuerung auf Grund der Steuergesetzgebung des Bundesstaates und der Provinzen, zu deren Durchsetzung der Bundesstaat und die Provinzen über selbständige Steuerverwaltungen verfügen, konnte vom Beginn des Steuerjahres 1942 bis zum Ablauf des Steuerjahres 1961 durch Vereinbarungen zwischen dem Bundesstaat und den Provinzen ausgeschlossen werden, ohne daß dadurch für den Steuerpflichtigen notwendig eine wirtschaftliche Erleichterung eintrat. Der kanadische Finanzminister ist seit 1942 wiederholt, letztmals durch sec. 6 (1) Federal-Provincial Tax-Sharing Arrangements Act²⁾ ermächtigt worden, im Namen der kanadischen Bundesregierung mit den Regierungen der Provinzen für jeweils fünf Steuerjahre oder einen kürzeren Zeitraum "tax rental agreements" zu schließen, durch die sich die Bundesregierung gegenüber der Provinzregierung zur Zahlung jährlich festgesetzter Beträge als "compensation" dafür verpflichtete, daß die Provinzregierung versprach, für diesen Zeitraum bestimmte Steuern, insbesondere Einkommensteuer, selbst nicht zu erheben.

Die Vorteile entsprechender Vereinbarungen wurden darin gesehen, daß die Erhebung bestimmter Steuern allein durch den Bundesstaat den Verwaltungsaufwand verringern und dem Steuerpflichtigen die mehrmalige Abgabe von "tax returns" ersparen würde.³⁾ Das finanzpolitische Ziel der tax rental agreements bestand, wie in dem Zustimmungsgesetz einer Provinz zu einer Vereinbarung hervorgehoben wurde, in der Schaffung einer Möglichkeit, "to establish a more

1) In re Silver Brothers, Ltd., [1932] A.C. 514 = [1932] 2 D.L.R. 673; Scott in McGill L.J. 2 (1955/56), 7f..

2) (Can. 1956, chap. 29); Vorgänger: Dominion-Provincial Taxation Agreement Act, 1942 (Can., chap. 13); Dominion-Provincial Tax Rental Agreements Act, 1947 (Can., chap. 58); The Tax Rental Agreements Act, 1952 (Can., chap. 49).

3) Laskin, S. 658.

equitable system of taxation throughout Canada";¹⁾ durch die Überlassung der vollen Steuerkraft der Provinzen an den Bundesstaat und über die Zahlung der compensation wurde ein Weg eröffnet, das Gesamtaufkommen so zu verteilen, daß finanzschwache Provinzen gestützt werden konnten. In dem Zwiespalt zwischen der Einsicht in die finanzpolitische Notwendigkeit und der Befürchtung, die Rechtsstellung der Provinzen werde geschwächt, war man bemüht, die Vereinbarungen nicht als Übertragung der Finanzhoheit der Provinzen an den Bundesstaat zu behandeln.²⁾ Einerseits wurde in die Abkommen (z.B. mit British Columbia vom 10. 7. 1952) die Klausel aufgenommen, daß keiner der Vereinbarungspartner dem anderen irgendwelche Rechte überträgt, die ihm auf Grund des British North America Act, 1867, zustehen³⁾, andererseits wurde schon daraus, daß die Übertragung der Steuerhoheit der Provinzen auf den Bundesstaat nur im Wege der Verfassungsänderung möglich sei, gefolgert, daß es sich bei dem tax rental agreement um nicht mehr als ein "gentleman's agreement" handle, das keine Anspruchsgrundlage im Sinne des "strict law" schaffe.⁴⁾ In der kanadischen Rechtsprechung gehen die Meinungen darüber, ob einem tax rental agreement Rechtswirkungen zukommen, auseinander; die Frage, ob eine Provinz aus einem agreement eine Forderung gegen die Bundesregierung herleiten könne, ist verneint worden;⁵⁾ zu der Frage, ob der Steuerpflichtige sich gegen die Heranziehung zu Steuern durch die Provinz mit der Begründung wenden könne, daß die Steuererhebung durch die Provinz im Widerspruch zu einem agreement stehe, liegen einander widersprechende Entscheidungen

-
- 1) Dominion-Provincial Agreement Act, 1947 (British Columbia, chap. 25); vgl. Alworth, Jr. vs. Att.-Gen. of British Columbia, 20 D.L.R. (2d) 544 (547).
 - 2) Scott in McGill L.J. 2 (1955/56), 10; Laskin, S. 659.
 - 3) Vgl. Alworth, Jr. vs. Att.-Gen. of British Columbia, 20 D.L.R. (2d) 544 (549).
 - 4) Scott in McGill L.J. 2 (1955/56), 5.
 - 5) In re Taxation Agreement between Saskatchewan and Canada, [1946] 1 W.W.R. 257.

1)
vor.

Mit Ablauf des Steuerjahres 1961 ist die Möglichkeit des Abschlusses von tax rental agreements nicht erneuert und statt dessen die Möglichkeit der "tax collection agreements" eingeführt worden. Nach sec. 6 (1) Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act ²⁾ ist der kanadische Finanzminister ermächtigt, im Namen der Bundesregierung mit den Provinzregierungen Übereinkommen dahin zu schließen, daß die Bundesregierung es übernimmt, die Provinzeinkommensteuern im Namen der Provinzregierung einzuziehen und aus dem so erzielten Aufkommen im einzelnen zu vereinbarende Zahlungen an die Provinzregierungen zu leisten. Die Bundesregierung kann demnach, wenn die Provinzregierung nicht auf einer vollen Erstattung des Aufkommens besteht, Überschüsse zugunsten des aus dem Bundessteueraufkommen gespeisten Consolidated Revenue Fund erzielen, aus dem sie an die Provinzen "tax equalization payments" und "provincial revenue stabilization payments" leisten darf (sec. 3-5 Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act). Mit der Neuregelung dürfte dem Bedenken, die Provinzen könnten sich der ihnen durch die Verfassung zugeteilten Steuererhebungscompetenz begeben, begegnet worden sein.

Ein Widerspruch zwischen Vereinbarung und gesamtstaatlicher Ordnung des Rechtsverhältnisses zwischen dem Gesamtstaat und seinen Gliedstaaten, wie er bei den kanadischen tax rental agreements hervortrat, wäre nur dann ausgeschlossen, wenn und soweit die gesamtstaatliche Ordnung eine Änderung des Rechtsverhältnisses im Wege einer Vereinbarung zuließe. So ist es denkbar, daß in einem

1) Für Zulässigkeit der Besteuerung durch die Provinz: Van Buren Bridge Co. vs. Municipality of Madawask and Att.-Gen. of New Brunswick, 15 D.L.R. (2d) 763. Gegen die Zulässigkeit: Alworth, Jr. vs. Att.-Gen. of British Columbia, 20 D.L.R. (2d) 544; dazu kritisch Laskin, S. 659.

2) (Can. 1960/61, chap. 58).

Bundesstaat eine Verfassungsänderung im Wege übereinstimmender Vereinbarungen des Gesamtstaats mit jedem einzelnen Gliedstaat herbeigeführt und dadurch das Rechtsverhältnis zwischen dem Gesamtstaat und seinen Gliedstaaten geändert werden könnte.

Der Gedanke der Verfassungsänderung durch Vereinbarung zwischen Gesamtstaat und Gliedstaaten beherrscht die in Kanada vertretene "compact theory" (auch "treaty theory"), die eine Verfassungsänderung nur dann zulassen will, wenn alle Provinzen der Änderung zustimmen. Zu den bisher erfolgten Änderungen der Verteilung der Gesetzgebungskompetenz (sec. 91 (1A) und sec. 94A British North America Act, 1876-1951)¹⁾ ist entsprechend der compact theory die Zustimmung sämtlicher Provinzregierungen eingeholt worden.²⁾

In Bundesstaaten, in denen eine Änderung des Rechtsverhältnisses zwischen dem Gesamtstaat und seinen Gliedstaaten durch übereinstimmende Vereinbarungen möglich erscheint, kann ein Übereinkommen zwischen Organen der Exekutive dann nicht ausreichen, wenn die Vereinbarung eine Änderung der Gesetzgebungskompetenz (z.B. der Steuererhebungsbefugnis) bewirken soll. Zumindest wird die Zustimmung der Legislative des "gebenden Teils" herbeizuführen sein.

Einige kanadische Provinzregierungen haben aus dieser Sicht die Zustimmung der Legislative zu tax rental agreements eingeholt.³⁾ - Ein Komitee der kanadischen attorneys-general hat der Konferenz der Bundesregierung und der Provinzregierungen 1950 Vorschläge für Bestimmungen über die Verfassungsänderung unterbreitet:

1) British North America Act, 1940 (U.K., chap. 36); British North America Act, 1951 (U.K., chap. 32).

2) Laskin, S. 31.

3) Vgl. oben Anm. 1 S. 24.

eine Änderung von Verfassungsbestimmungen über die Gesetzgebungskompetenz der Provinzen sollte durch übereinstimmende Gesetze der Legislative der Provinzen herbeigeführt werden können. ¹⁾

Die Mitwirkung der Legislative wird hingegen nicht zu fordern sein, wenn, wie bei den kanadischen tax collection agreements, die Vereinbarung sich auf das Gebiet der Vollziehung der auf Grund der beibehaltenen Steuererhebungsbefugnis erlassenen Gesetze beschränkt und die volle Erstattung des erzielten Aufkommens vereinbart wird. Soll dem Einziehenden, abgesehen von den Kosten des Verwaltungsaufwands, ein Teil des Aufkommens überlassen werden, so hat eine darauf gerichtete Vereinbarung die Wirkung einer Übertragung der Steuererhebungskompetenz, und auch insoweit wäre die Mitwirkung der Legislative erforderlich.

Bei der Geltendmachung von Ansprüchen aus generellen Vereinbarungen durch einen Abschlußpartner oder in Fällen, in denen Steuerpflichtige bzw. die Steuerverwaltung geltend machen, die Heranziehung sei wegen der Vereinbarung unzulässig bzw. zulässig, wird das Gericht stets zu prüfen haben, ob die Vereinbarung eine Änderung des bisherigen Rechtsverhältnisses zwischen den Abschlußpartnern beinhaltet, und bejahendenfalls, welche Organe der Vereinbarungspartner mitzuwirken haben, damit die Änderung wirksam wird.

Für eine Verständigung im Einzelfall zwischen den Exekutivorganen des Gesamtstaates und des Gliedstaates wird, wenn ihnen das Besteuerungsrecht nebeneinander und voneinander unabhängig gegenüber

1) Report wiedergegeben bei Laskin, S. 33f..

demselben Steuerpflichtigen zusteht, nur dann ein Bedürfnis vorliegen, wenn das Vermögen des Steuerpflichtigen zur Erfüllung beider Steuerforderungen nicht ausreicht.¹⁾ Läßt die gesamtstaatliche Ordnung eine Doppelbesteuerung durch den Gesamtstaat und den Gliedstaat ausdrücklich zu, so liegt keine Kollision zwischen den Rechtsgrundlagen der Steuerforderungen vor, die im Einzelfall durch Verzicht des Gesamtstaates oder des Gliedstaates auf die Steuerforderung zu lösen wäre, sondern eine Konkurrenz der Steuerforderungen, bei deren Durchsetzung ein Konflikt über den Rang der Befriedigung zu einer Verständigung Veranlassung geben kann. Die Verständigung über den Rang der Befriedigung läßt den Bestand der konkurrierenden Steuerforderungen unberührt und dem zurücktretenden Forderungsinhaber die Möglichkeit, seine Steuerforderung bei wirtschaftlicher Erholung des Steuerschuldners geltend zu machen. Wird dennoch in Fällen, in denen das Vermögen des Steuerpflichtigen zur Befriedigung der konkurrierenden Steuerforderungen nicht ausreicht, aus Anlaß eines Konflikts über die Durchsetzung von dem Gesamtstaat oder dem Gliedstaat im Rahmen einer Verständigung erklärt, daß er auf die Steuerforderung "verzichtet", und ist klagestellt, daß der Verzicht sich nicht etwa auf die vorrangige Befriedigung bezieht, so kann sich der Steuerpflichtige auf die Erklärung nur dann berufen, wenn nach der jeweiligen Steuerrechtsordnung ein Verzicht auf Steuerforderungen, etwa im Wege des Billigkeitserlasses, zulässig ist und wenn die hierfür erforderlichen Voraussetzungen vorliegen.

1) S. oben S. 23, insbes. Anm. 1.

- d) Bedenken gegen die Praxis der Gliedstaaten des Deutschen Reichs, sich aus Anlaß von Verletzungen des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870 zu verständigen, hat TRIEPEL auch daraus hergeleitet, daß der Steuerpflichtige das "Hauptinteresse" an der Beseitigung des Mangels habe und durch die Verständigung eine Beschlußfassung des Bundesrates nicht verhindert werden dürfte, wenn der Bundesrat auf Veranlassung des Steuerpflichtigen tätig geworden ist.¹⁾ Zu einer weitergehenden Erörterung des Verhältnisses zwischen der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen und der Verständigung bestand für TRIEPEL nach der damaligen Rechtslage keine Veranlassung; der Steuerpflichtige konnte zwar nach überwiegender Ansicht die Initiative des Reichskanzlers oder das Tätigwerden des Bundesrates durch seine Mitteilung über die Verletzung reichsrechtlicher Vorschriften anregen, ein Anspruch auf Ausübung der Reichsaufsicht stand ihm hingegen nicht zu und wurde vom zeitgenössischen Schrifttum nicht einmal in Erwägung gezogen. Auch bei dem förmlichen Rechtsmittel der "Reichsaufsichtsbeschwerde", das dem Steuerpflichtigen durch § 5a des Reichsgesetzes vom 22. 3. 1909²⁾ eingeräumt wurde, handelte es sich nicht um ein Rechtsmittel des Steuerpflichtigen in einem Rechtsstreit gegen die Abgabengewalt zur Herbeiführung der Entscheidung eines Justizorgans, sondern um die Beschwerdebefugnis an ein politisches Organ der Reichsaufsicht.³⁾ Solange aber dem Steuerpflichtigen bei Verletzung von

1) Die Reichsaufsicht, S. 463, 465.

2) S. oben S. 14f..

3) Laband, Bd. 1, S. 156.

Vorschriften des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870 der ordentliche Rechtsweg an ein Justizorgan des Reichs verschlossen war, bestand keine Veranlassung, gegenüber der Beschwerdebefugnis an ein politisches Organ der Tatsache Beachtung zu schenken, daß es sich bei der Verständigung, die zwischen Organen der Exekutive der Gliedstaaten des Deutschen Reichs stattfand, grundsätzlich um ein politisches Verfahren handelte.

Die Möglichkeit, wegen einer Verletzung von Vorschriften des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870 in der Fassung des Änderungsgesetzes vom 22. 3. 1909 ein Justizorgan des Reichs anzurufen, wurde dem Steuerpflichtigen erst durch § 14 Nr. 1 des Gesetzes über die Errichtung eines Reichsfinanzhofs vom 26. 7. 1918 ¹⁾ eingeräumt, der bestimmte, daß der Reichsfinanzhof als Beschlußbehörde über Beschwerden nach § 6 des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870/22. 3. 1909 zu entscheiden hatte.

Durch § 14 Nr. 2 Reichsfinanzhofgesetz vom 26. 7. 1918 wurde dem Reichsfinanzhof auch die Aufgabe zugewiesen, zur Beseitigung einer durch das Reichsgesetz vom 13. 5. 1870/22. 3. 1909 nicht verwehrten Doppelbesteuerung bei der Heranziehung zu direkten Steuern in verschiedenen Bundesstaaten oder in Gemeinden verschiedener Bundesstaaten über das Besteuerungsrecht oder die Verteilung des Besteuerungsrechts zu entscheiden. Der Steuerpflichtige konnte den Reichsfinanzhof erst anrufen, wenn die obersten Landesbehörden der beteiligten Bundesstaaten es abgelehnt hatten, durch Anordnung oder Vereinbarung die Doppelbesteuerung zu beseitigen oder wenn der Steuerpflichtige sich durch eine Anordnung oder Vereinbarung nicht für ausreichend entlastet hielt.

1) RGBL. 1918, 959.

Durch § 14 Nr. 2 Reichsfinanzhofgesetz vom 26. 7. 1918 wurde, verbunden mit einer Zuständigkeitsregelung, das Doppelbesteuerungsverbot allgemein auf das Gebiet der direkten Staats- und Gemeindesteuern ausgedehnt, ohne daß generelle Regeln über die Zuweisung des Besteuerungsrechts aufgestellt wurden. Dem Reichsfinanzhof blieb es demnach im Einzelfall überlassen, zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Wege der Billigkeitsentscheidung das Besteuerungsrecht dem einzelnen Bundesstaat zuzuteilen oder zwischen mehreren Bundesstaaten aufzuteilen. Die beteiligten Bundesstaaten konnten die Doppelbesteuerung weiterhin durch gegenseitige Verständigung beseitigen, ohne daß der Steuerpflichtige dadurch an der Anrufung des Reichsfinanzhofs gehindert und dieser an das Ergebnis der Verständigung gebunden gewesen wäre; mit der Behauptung, durch die Verständigung nicht ausreichend entlastet zu sein, konnte der Steuerpflichtige den Reichsfinanzhof veranlassen, das Verständigungsergebnis nachzuprüfen.

Die Möglichkeit der Beseitigung einer Doppelbesteuerung im Wege der Verständigung zwischen den Exekutivorganen der beteiligten Bundesstaaten wurde durch § 14 Nr. 2 Reichsfinanzhofgesetz ausdrücklich nur insoweit anerkannt, als es an generellen Bestimmungen über die Zuweisung des Besteuerungsrechts fehlte. Die in § 14 Nr. 2 Reichsfinanzhofgesetz getroffene Regelung des Verhältnisses zwischen Verständigung und gerichtlicher Entscheidung berücksichtigte, daß die Verständigung als Vereinbarung zwischen Organen der Exekutive keine Gewähr dafür bot, daß bei der Rege-

lung eines Einzelfalles ausschließlich rechtliche Gesichtspunkte maßgebend waren. Wenn einerseits nicht auszuschließen war, daß das Ergebnis einer Verständigung auch von außerrechtlichen und in der Hauptsache auf politischem Gebiet zu suchenden Gesichtspunkten bestimmt werden konnte, andererseits aber die Beseitigung der Doppelbesteuerung grundsätzlich einem Justizorgan des Reichs übertragen war, das der Steuerpflichtige zur Geltendmachung seines Anspruchs auf Beseitigung der Doppelbesteuerung anrufen konnte, so durfte die Tatsache, daß eine Verständigung stattgefunden hatte, weder einer Geltendmachung des individuellen Anspruchs vor dem Justizorgan entgegenstehen, noch das Justizorgan bei seiner ausschließlich unter rechtlichen Gesichtspunkten zu treffenden Entscheidung binden. Mit Rücksicht darauf, daß auch für den Abschluß genereller Vereinbarungen zwischen Exekutivorganen der Einfluß außerrechtlicher Erwägungen nicht auszuschließen war, konnte der Reichsfinanzhof auch nicht an eine früher zwischen einzelnen Bundesstaaten zur Ergänzung der reichsrechtlichen Vorschriften über die Beseitigung der Doppelbesteuerung getroffene Verständigung gebunden sein.

Während in § 14 Nr. 2 Reichsfinanzhofgesetz die Verständigung als möglicher, von dem Justizverfahren unabhängiger Weg zur Beseitigung der Doppelbesteuerung entsprechend bisheriger Praxis insoweit vorgesehen war, als es an Bestimmungen über die Zuweisung des Besteuerungsrechts fehlte, wurde in § 14 Nr. 1 Reichsfinanzhofgesetz die zuvor ebenfalls geübte Verständigung aus Anlaß einer Ver-

letzung reichsrechtlicher Vorschriften nicht erwähnt. Mit der Zuständigkeitsregelung des § 14 Nr. 1 Reichsfinanzhofgesetz wurde die ursprünglich einen Fall der Petitionsbefugnis gegenüber politischen Organen des Reichs bezeichnende Beschwerde des § 6 Reichsgesetz vom 13. 5. 1870/22. 3. 1909 in ein Rechtsmittel umgewandelt, das den Steuerpflichtigen in die Lage versetzte, seinen Anspruch auf mangelfreie Anwendung von Vorschriften des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870/22. 3. 1909 nicht nur, wie bisher, vor Justizorganen der einzelnen Bundesländer, sondern nunmehr auch vor einem Justizorgan des Reichs geltend zu machen. Sah man eine Verständigung zwischen einzelnen Bundesstaaten aus Anlaß der Verletzung reichsrechtlicher Vorschriften nicht schon wegen der Unvereinbarkeit mit bundesstaatlichen Prinzipien als unzulässig an, mußte man diese Verständigungsmöglichkeit jedenfalls von dem Zeitpunkt an verneinen, mit dem die Feststellung und die Beseitigung einer mangelhaften Anwendung reichsrechtlicher Vorschriften dem Bundesrat entzogen und dem Reichsfinanzhof übertragen wurde. Mit der Übertragung der Entscheidungsbezugnis von einem politischen Organ mit insoweit nur "quasigerichtlicher" Funktion ¹⁾ auf ein Justizorgan des Reichs war der Verständigung aus Anlaß einer Verletzung reichsrechtlicher Vorschriften entgegenzuhalten, daß sie wegen ihrer möglichen Abhängigkeit von außerrechtlichen Erwägungen dann unzulässig sein mußte, wenn die Feststellung und Beseitigung der Rechtsverletzung einem den einzelnen Bundesstaaten übergeordneten Justizorgan übertragen und die

1) Laband, Bd. 1, S. 270.

Verständigung, wie vergleichsweise in § 14 Nr. 2 Reichsfinanzhofgesetz, nicht wenigstens im Sinne eines überprüfbaren Vorverfahrens zugelassen war. Der Steuerpflichtige konnte deshalb den Reichsfinanzhof anrufen, ohne das Ergebnis einer eventuell eingeleiteten Verständigung abwarten zu müssen, und brauchte, wenn eine Verständigung stattgefunden hatte, sein Rechtsschutzinteresse nicht darauf zu stützen, daß das Verständigungsergebnis ihn nicht ausreichend entlastet habe.

Hatte der Reichsfinanzhof anläßlich einer Beschwerde Vorschriften des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870/22. 3. 1909 auszulegen, so war er hierbei auch nicht an die zwischen einzelnen Bundesstaaten im Wege der generellen Verständigung vereinbarte Auslegung gebunden. Mit der Übertragung der Anwendung und damit auch der Auslegung bestimmter innerstaatlicher Vorschriften auf ein Justizorgan war es zukünftig mit dem Prinzip der Unabhängigkeit der Rechtsprechung unvereinbar, daß Exekutivorgane selbständig oder auch im Zusammenwirken mit Gleichgestellten diese Vorschriften verbindlich interpretieren durften. Dementsprechend konnten schon die Gerichte in den einzelnen Bundesstaaten des Deutschen Reichs, soweit sie Vorschriften des Reichsgesetzes vom 13. 5. 1870/22. 3. 1909 anzuwenden hatten, bei der Auslegung der Vorschriften durch eine Verständigung der Exekutivorgane ihres Bundesstaates mit denen eines anderen Bundesstaates nicht gebunden werden.

Eine praktische Auswirkung der Bestimmungen des § 14 Reichsfinanzhofgesetz war dadurch unterbunden, daß schon das auf Art. 8 Reichs-

verfassung vom 11. 8. 1919 gestützte Landessteuergesetz vom 30. 3. 1920 ¹⁾ die Steuerhoheit der Länder weitgehend beseitigte und demzufolge das Reichsgesetz vom 13. 5. 1870/22. 3. 1909 und § 14 Reichsfinanzhofgesetz durch § 62 Abs. 4 Landessteuergesetz aufgehoben wurden. ²⁾

- e) Die Erwägung, daß eine generelle oder im Einzelfall getroffene Verständigung zwischen Gliedstaaten die Durchsetzung gesamtstaatlicher Normen gefährdet, bestimmt die Ansicht der schweizerischen Rechtsprechung und Lehre über die Wirkung interkantonalen Vereinbarungen über die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis.

Obwohl Art. 46 Abs. 2 der schweizerischen Bundesverfassung vom 29. 5. 1874 ausdrücklich nur den Auftrag enthält, daß die Bundesgesetzgebung "gegen Doppelbesteuerung die erforderlichen Bestimmungen treffen" wird und die Bemühungen um ein Ausführungsgesetz bis heute über das Entwurfsstadium nicht hinausgegangen sind ³⁾, wird in Art. 46 Abs. 2 Bundesverfassung nach einhelliger Meinung ein unmittelbar anwendbares Doppelbesteuerungsverbot gesehen. ⁴⁾ Dem Bürger steht auf Grund des Art. 46 Abs. 2 Bundesverfassung ein Individualrecht darauf zu, durch die Kantone nicht doppelt besteuert zu werden, und er kann kantonale Steuerverfügungen, gestützt auf Art. 46 Abs. 2 Bundesverfassung, gemäß Art. 113 Nr. 3 Bundesverfassung in Verbindung mit Art. 84 Abs. 1 lit. a Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. 12. 1943 ⁵⁾ mit der staatsrecht-

-
- 1) RGBI. 1920, 402.
2) Zu dieser Entwicklung vgl. Eheberg in Elster-Weber-Wieser, Bd. 3, S. 294.
3) Darstellung der bisher vorliegenden Entwürfe bei Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, D (4) - D (19).
4) Burckhardt, S. 410; Fleiner-Giacometti, S. 168f.; Blumenstein, E., System des Steuerrechts, S. 64; Reimann-Zuppinger-Schärrer, Bd. 1, S. 33.
5) BS 3, 531; zur Regelung der Aktivlegitimation in den vorangegangenen Organisationsgesetzen von 1874 u. 1893 vgl. Birchmeier, S. 357f..

lichen Beschwerde vor dem Bundesgericht anfechten, das seit seinem Urteil vom 5.2.1875 in Sachen Becker ¹⁾ gegen die Doppelbesteuerung durch die Kantone Rechtsschutz gewährt. Den Kantonen steht auf Grund von Art. 46 Abs. 2 Bundesverfassung gegenseitig ein Recht auf Unterlassung von Eingriffen in ihre Steuerhoheit zu, das sie gemäß Art. 113 Nr. 2 Bundesverfassung in Verbindung mit Art. 83 lit. b Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege mit der staatsrechtlichen Klage vor dem Bundesgericht geltend machen können. ²⁾

Im Hinblick auf das Fehlen eines Ausführungsgesetzes zu Art. 46 Abs. 2 Bundesverfassung hat das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung die Grundsätze über die Abgrenzung der kantonalen Steuerhoheit selbst entwickelt und Kollisionsnormen über die Voraussetzungen der Besteuerungsbefugnis aufgestellt, deren absolute Wirkung schon eine Doppelbesteuerung in thesi verbietet. ³⁾ Den vom Bundesgericht entwickelten Kollisionsnormen wird die Qualität zwingenden Bundesrechts zuerkannt. ⁴⁾

Das Bundesgericht hatte wiederholt über den Rekurs von Steuerpflichtigen in Fällen zu entscheiden, in denen der besteuernde Kanton, dem ein Besteuerungsrecht nach den vom Bundesgericht aufgestellten Kollisionsnormen nicht zustand, seine Besteuerungsbefugnis auf eine Vereinbarung mit einem anderen Kanton stützen wollte. Nach dieser Vereinbarung war der andere Kanton, dem das Besteuerungsrecht auf Grund der vom Bundesgericht aufgestellten Kollisionsregel

1) BGE 1, 12.

2) Zum Rechtsschutz der Bürger und der Kantone vgl. Blumenstein, E., System des Steuerrechts, S. 79-81; Schlumpf-Dürr, S. 287-289.

3) Kollisionsnormen systematisiert durch Schlumpf-Dürr, a. a. O., u. Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, dort § 1, III B zur Doppelbesteuerung in thesi.

4) Burckhardt, S. 413; Blumenstein, E., System des Steuerrechts, S. 64-66; Schlumpf-Dürr, S. 27f.; gegen die formelle Bindung durch Präjudizien: Fleiner-Giacometti, S. 109.

zustand, damit einverstanden, daß das Besteuerungsrecht von dem Kanton ausgeübt wurde, dessen Steuerverfügung der Steuerpflichtige angriff. Soweit die Kantone ihre Besteuerungsbefugnis auf generelle, d.h. auf jeden zukünftig vorkommenden Einzelfall anzuwendende abstrakte Vereinbarungen, die im interkantonalen Verhältnis als Konkordat bezeichnet werden ¹⁾, stützte, hat das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung entschieden, daß die Kantone die bundesrechtlichen Grundsätze über die Abgrenzung der Steuerhoheit nicht allgemein verbindlich abändern könnten; das Individualrecht des Bürgers auf Schutz gegen Doppelbesteuerung gemäß den bundesrechtlichen Kollisionsnormen werde durch ein interkantonales Konkordat nicht berührt. ²⁾ Auch im Schrifttum wird einhellig die Ansicht vertreten, daß die bundesrechtlichen Kollisionsnormen durch Vereinbarung zwischen den Kantonen nicht abgeändert werden können ³⁾ und der auf bundesstaatlicher Regelung beruhende Rechtsanspruch des Bürgers durch ein Konkordat

1) Vgl. Schmidt, S.20f..

2) U. vom 18.2.1918 i.S. Guillermin, BGE 44 I 11; U. vom 16.2.1942 i.S. Wolfensberger, n. publ.; U. vom 17.5.1950 i.S. Huber, n. publ.; U. vom 18.2.1959 i.S. Regli, ASA 28,469; abweichend nur U. vom 11.9.1936 i.S. Staub, n. publ.: "... le contribuable conserve le droit de recourir en invoquant l'art. 46, al. 2 CF, s'il se sent lésé par la convention intervenue." Wegen der n. publ. Urteile vgl. Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 1, IIIA, 2 Nr. 3-5.

3) Blumenstein, E., System des Steuerrechts, S. 66; Schlumpf-Dürr, S. 27.

nicht entzogen oder eingeschränkt werden kann.¹⁾

Die Frage, ob der Widerspruch zu bundesrechtlichen Kollisionsregeln die Nichtigkeit des Konkordats bewirkt²⁾, hat das Bundesgericht nur mittelbar dadurch bejaht, daß es auch dem Steuerpflichtigen verwehrte, sich im Rekursverfahren auf ein widersprechendes Konkordat zu berufen.³⁾ Hat sich der Steuerpflichtige zunächst mit der einem Konkordat entsprechenden Verteilung der Besteuerungsbefugnis einverstanden erklärt, so soll er sich im Rekursverfahren nicht auf den Widerspruch des Konkordats zu bundesrechtlichen Kollisionsnormen berufen können, weil in seinem Einverständnis ein zeitlich begrenzter Verzicht auf den Einwand der Doppelbesteuerung⁴⁾ oder die Zustimmung zu einer auf seinen Besteuerungsfall begrenzten "Verständigung" zwischen den beteiligten Kantonen gesehen wird.⁵⁾

Zu Vereinbarungen zwischen den Kantonen über die Verteilung der Besteuerungsbefugnis im Einzelfall hat das Bundesgericht keine einheitliche Stellungnahme abgegeben. Einerseits ist die Vereinbarung der Uferkantone über die Aufteilung des Besteuerungsrechts gegenüber

-
- 1) Burckhardt, S. 413; Schlumpf-Dürr, 2. Aufl. 1955, Bd. 1, S. 33; Reimann-Zuppinger-Schärer, Bd. 1, S. 35f..
 - 2) Dem Bundesrecht widersprechende Konkordatsbestimmungen sollen nach Schmidt, S. 54, "absolut ungültig" sein.
 - 3) U. vom 17. 12. 1908 i. S. Niederberger, BGE 34 I 663.
 - 4) U. vom 17. 5. 1950 i. S. Huber, n. publ., Auszug bei Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 1, IIIA, 2 Nr. 5; Blumenstein, E., System des Steuerrechts, S. 66; Schlumpf-Dürr, S. 27.
 - 5) Reimann-Zuppinger-Schärer, S. 36.

der Dampfschiffgesellschaft des Vierwaldstätter Sees, obwohl sie nur einen Steuerpflichtigen betraf, vom Bundesgericht, wie die Bezugnahme auf Art. 7, 85 Nr. 5 und 102 Nr. 7 Bundesverfassung erweist, entgegen herrschender Auffassung¹⁾ als Konkordat behandelt worden, das für den Steuerpflichtigen nicht verbindlich sei, weil die Kantone über die Steuerhoheit nicht entgegen den bundesrechtlichen Sätzen disponieren dürften.²⁾ Andererseits hat das Bundesgericht Vereinbarungen zwischen Kantonen über die Verteilung der Besteuerungsbefugnis gegenüber Unternehmen mit Betriebsstätten in mehreren Kantonen als verbindlich angesehen, ohne zu erörtern, ob die Vereinbarungen im Widerspruch zu bundesrechtlichen Grundsätzen über die Verteilung des Besteuerungsrechts stehen.³⁾ Letztgenannten Fällen ist gemeinsam, daß sich der Steuerpflichtige jeweils darauf berufen hatte, daß sich die Kantone über die Verteilung der Besteuerungsbefugnis in bestimmter Weise verständigt hätten. Abweichend von der im Schrifttum vertretenen Ansicht, daß eine Verständigung über die Aufteilung der Besteuerung überkantonaler Unternehmen die bundesrechtlichen Grundsätze nur anwenden und diesen nicht widersprechen dürfe⁴⁾, ist für das

-
- 1) Danach sind nur "rechtssetzende" Vereinbarungen als Konkordate anzusehen, die der Bundesgenehmigung bedürfen, vgl. Schmidt, S. 20f., 41-44.
 - 2) U. vom 28.9.1898 i. S. Dampfschiffgesellschaft des Vierwaldstättersee's, BGE 24 I 444.
 - 3) U. vom 3.2.1897 i. S. Basellandschaftliche Hypothekenbank, BGE 23 I 1; U. vom 12.10.1898 i. S. Industriegesellschaft für Schappë, BGE 24 I 572.
 - 4) Burckhardt, S. 413 Anm. 4.

Bundesgericht die Frage der Übereinstimmung einer Verständigung mit den bundesrechtlichen Aufteilungsgrundsätzen dann unbeachtlich, wenn der Steuerpflichtige mit der von den Kantonen vereinbarten Aufteilung einverstanden ist.

- f) Eine über das Einverständnis hinausgehende Beteiligung des Steuerpflichtigen an Vereinbarungen zwischen Gliedstaaten über die Abgrenzung ihrer Besteuerungsbefugnis ist in den USA nach dem 1944 von der National Conference of Commissioners on Uniform State Laws genehmigten Uniform Act on Interstate Compromise of Death Taxes vorgesehen, der bisher von neun Staaten der USA übernommen wurde.¹⁾

Die Erbschaftsteuer wird in den USA von dem Einzelstaat erhoben, in dem der Erblasser sein letztes domicil hatte. Zu einer Doppelbesteuerung kann es dann kommen, wenn mehrere Einzelstaaten behaupten, der Erblasser habe sein letztes domicil auf ihrem Gebiet gehabt. Zur Vermeidung oder Milderung der Doppelbesteuerung, die durch das Bundesrecht nicht untersagt wird, ist in New York schon 1942 die Möglichkeit der "compromise agreements in cases of disputed domicil" eingeführt worden²⁾, deren Regelung dem Uniform Act als Vorbild gedient hat.³⁾ Nach § 1 Uniform Act können, wenn zwei oder mehr Einzelstaaten geltend machen, der Erblasser habe im Zeitpunkt seines Todes sein domicil in ihrem Staat gehabt, die Steuerbehörden dieser Staaten und der für die Steuerentrichtung verantwortliche executor (oder administrator) ein schriftliches "agreement of compromise" schließen, in welchem jede Steuerbehörde mit der des anderen Staates und dem

1) U.L.A., vol. 9B, S. 223.

2) C.L. New York, Tax Law § 249 o.

3) Vgl. Report of Special Committee on Double Taxation of Intangibles in U.L.A., vol. 9B, S. 214-216.

executor vereinbart, wegen ihrer Erbschaftsteuerforderung mit Zahlung einer bestimmten Summe befriedigt zu sein.

Die zur Vermeidung oder Minderung der Doppelbesteuerung erforderliche Abgrenzung der Besteuerungsbefugnis der Einzelstaaten ist demnach von der ausdrücklichen Zustimmung des für den Nachlaß steuerpflichtigen executor abhängig, dem es überlassen bleibt, die Vereinbarung zu verhindern, wenn er der Ansicht ist, daß die von den Steuerbehörden vorgeschlagene Einschränkung ihrer Besteuerung ihn nicht genügend entlaste, und er das Risiko nicht scheut, sich von den Gerichten der beteiligten Einzelstaaten bestätigen zu lassen, daß der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes in jedem der Einzelstaaten ein domicil gehabt habe.

Kommt ein agreement of compromise nicht zustande, so soll nach dem Uniform Act of Interstate Arbitration of Death Taxes von 1944 ¹⁾ die Möglichkeit der Vereinbarung eines Schiedsgerichts bestehen. Nach § 1 Uniform Act können die Steuerbehörden der Einzelstaaten, die Anspruch auf die Erbschaftsteuer erheben, und der executor (oder administrator) durch schriftliches agreement einen oder in ungerader Zahl mehrere Schiedsrichter bestimmen, die nach § 4 Uniform Act für den Zweck der Erhebung der Erbschaftsteuer darüber zu entscheiden haben, wo der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes sein domicil hatte.

g) Zum Abschluß der Betrachtung der Verständigung auf bundesstaatlicher Ebene ist festzuhalten, daß die Verständigung, obwohl im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zuerst im Verhältnis zwischen Gliedstaaten anzutreffen, als ein dem Völkerrecht entlehntes Institut mit den Prinzipien des Bundesstaates nur insoweit verträglich erscheint, als zwischen

1) U.L.A., vol.9B, S.213.

Gliedstaaten die analoge Anwendung von Völkerrecht durch gesamtstaatliche Regelung nicht ausgeschlossen ist. Hat der Gesamtstaat eine Regelung getroffen und ist ihre Anwendung einem Justizorgan übertragen, so ist dieses an das Ergebnis einer zwischen den Exekutivorganen der Gliedstaaten getroffenen Verständigung nicht gebunden. Ist dem Steuerpflichtigen in Ansehung der gesamtstaatlichen Regelung Rechtsschutz eingeräumt, so wirkt im Rahmen des Treu- und Glauben-Grundsatzes eine im Einzelfall den gesamtstaatlichen Normen nicht entsprechende Verständigung für und gegen ihn nur dann, wenn er der Verständigung zugestimmt hat.

§ 2 Das internationale Verständigungsverfahren in steuerrechtlicher Sicht

In Anknüpfung an die auf bundesstaatlicher Ebene gewonnenen Erfahrungen ¹⁾ wurde in den frühesten völkerrechtlichen Verträgen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der direkten Staatssteuern, die zwischen den deutschen Bundesstaaten und Österreich geschlossen wurden ²⁾, die Möglichkeit vorgesehen, daß zur Beseitigung der Doppelbesteuerung solcher Personen, die die

- 1) Wegen der Schwierigkeiten bei Doppelwohnsitz und Doppelstaatsangehörigkeit von Steuerpflichtigen im Verhältnis zwischen den Bundesstaaten des Deutschen Reichs vgl. oben S. 1-4.
- 2) Zur völkerrechtlichen Vertragsabschlußbefugnis der Bundesstaaten des Deutschen Reichs nach 1871 vgl. Bernhardt, S. 109f..

österreichische und die Staatsangehörigkeit des betreffenden deutschen Bundesstaates besaßen und in beiden Gebieten ihren Wohnsitz hatten, die vertragschließenden Teile "vorkommenden Falles" besondere "Vereinbarungen" treffen konnten.¹⁾ Schon in den unmittelbar nach dem ersten Weltkrieg geschlossenen Verträgen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wurden Vereinbarung auch aus anderen Anlässen vorgesehen, die nun von den Finanzministern²⁾ oder den obersten Finanzbehörden³⁾ geschlossen werden konnten.

In Art. 15 des Abkommens zwischen dem Deutschen Reich und Italien vom 31. 10. 1925⁴⁾ wird erstmals die Formulierung gebraucht, daß die obersten Finanzbehörden sich über eine bestimmte Angelegenheit

1) Österreich-Preußen vom 21. 6. 1899 (östRGBL. 1900 Nr. 158/PrGS 1900, 260), Art. 7; -Sachsen vom 21. 1. 1903 (östRGBL. 1903 Nr. 123/GVBl. Sachsen 1903, 405), Art. 7; -Baden vom 7. 11. 1908 (östRGBL. 1909, Nr. 110/GVBl. Baden 1909, 21), Art. 7; -Hessen vom 3. 1. 1912 (östRGBL. 1912 Nr. 102/RegBl. Hessen 1912, 378), Art. 6; -Bayern vom 3. 7. 1913 (östRGBL. 1913 Nr. 243/GVBl. Bayern 1913, 748), Art. 6; u. a. .

2) Z. B. Deutschland-Österreich vom 23. 5. 1922 (I LN 15, RGBL. 1923 II 90), Art. I(2), III(3), XVII.

3) Z. B. Deutschland-Tschechoslowakei vom 31. 12. 1921 (I LN 9, RGBL. 1923 II 71), Art. XIX.

4) Die Fundstellen der geltenden Verträge sind im Vertragsregister im Anhang verzeichnet.

verständigen können.¹⁾

Dieser in späteren Abkommen mit zunehmender Häufigkeit gebrauchten Formulierung schließt sich die Bezeichnung "Verständigungsverfahren" an, die für einen Teil der zwischen den Finanzbehörden der Vertragsstaaten möglichen Kontakte, wie sie vorwiegend in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Einkünfte und des Vermögens vorgesehen sind, Verwendung findet.

Die Verträge, durch die eine Heranziehung desselben Steuerpflichtigen durch mehrere Staaten für denselben Zeitraum zu Steuern für seine Einkünfte und sein Vermögen vermieden oder eingeschränkt wird, bilden die wirtschaftlich bedeutsamste Gruppe der sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen.²⁾

Bei der Bestimmung des sachlichen Anwendungsbereichs bevorzugte die Vertragspraxis zwischen den Weltkriegen den Begriff "direkte Steuern", dem ein Katalog der Steuern angefügt wurde, die

- 1) Die Formulierung, daß "les autorités financières ... s'entendent" oder daß "le autorità finanziarie ... s'intendano" findet sich bereits in Art. 10 des ersten multilateralen, zwischen Österreich, Ungarn, Italien, Polen, Rumänien, und Jugoslawien am 6.4.1922 abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (I LN 73; authentischer Text französisch und italienisch, vgl. östGBBl. 1926 Nr. 341), das nur im Verhältnis zwischen Italien und Österreich in Kraft getreten ist.
- 2) Die geltenden Abkommen, soweit sie bisher in die vom Sekretariat (Department of Economic and Social Affairs) der Vereinten Nationen herausgegebene Sammlung (UN-Doc. ST/ECA/Ser.C 1-9) aufgenommen und, soweit es sich um Verträge der Bundesrepublik Deutschland handelt, im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wurden, sind im Anhang aufgeführt. Ausgenommen sind die Verträge Großbritanniens und der Dominions mit den britischen Kolonien.

"insbesondere" unter das Abkommen fielen. Die neuere Vertragspraxis vermeidet den Begriff "direkte Steuern", nennt die Besteuerungsobjekte, hinsichtlich derer eine doppelte Besteuerung vermieden werden soll, und zählt die unter das Abkommen fallenden, im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erhobenen Steuern abschließend auf.¹⁾ Demnach sind jedenfalls die meisten der nach dem zweiten Weltkrieg geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen nicht geeignet, "wesentliche Ansatzpunkte" einer auf die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern abstellenden "steuerrechtlichen Systematik ... auf internationaler Ebene" abzugeben.²⁾

Die Doppelbesteuerungsabkommen sind bisher fast ausschließlich als zweiseitige Verträge geschlossen worden.³⁾ Jedoch ist die noch in neuester Zeit im Schrifttum anzutreffende Behauptung, abgesehen von dem "Abkommen vom 18.5.1956 über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen" gebe es zur Zeit nur zweiseitige Doppelbesteuerungsabkommen⁴⁾, überholt; die Staaten Dahome, Elfenbeinküste, Niger und Ober-Volta haben am 30.11.1961 ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung "en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières" abgeschlossen.⁵⁾ Im übrigen sind außer dem am 18.5.1956 in Genf geschlossenen Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen für den privaten Gebrauch im internationalen Verkehr⁶⁾ am 14.12.1956 zwei weitere multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen worden, und zwar über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen im Dienst des internationalen Güterverkehrs⁷⁾ und im Dienst des internationalen Personenverkehrs.⁸⁾ Die Bundesrepublik Deutschland ist bisher nur

1) Vgl. Korn-Dietz, Vorbem. S. 41-43; wegen der Bedeutung für das Verständigungsverfahren vgl. unten S. 48f..

2) So Bühler-Strickrodt, Bd. 1, S. 78.

3) Wegen des multilateralen Abkommens vom 6.4.1922 vgl. oben Anm. 1 S. 44.

4) So Korn-Dietz, Vorbem. S. 10.

5) J.O. Haute-Volta 27.1.1962 (S. 96).

6) VII UN 285.

7) VII UN 291.

8) VII UN 295; die Abkommen vom 14.12.1956 werden von Korn-Dietz, a. a. O., u. Bühler in Strupp-Schlochauer, Bd. 3, S. 381 nicht erwähnt.

dem Abkommen vom 18.5.1956 beigetreten.¹⁾

Das Verständigungsverfahren umfaßt nur die Kontaktmöglichkeiten, die auf die Erzielung einer Vereinbarung zwischen den beteiligten Finanzbehörden gerichtet sind. Das Verständigungsverfahren ist dadurch gegenüber anderen Möglichkeiten des Zusammenwirkens der Finanzbehörden der Vertragsstaaten, d.h. in der Hauptsache bei der Amts- und Rechtshilfe, abgegrenzt.

Von der Amtshilfe, die nur der Durchführung der Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere der Verhinderung der Steuerverkürzung, dient und die Finanzbehörden der Vertragsstaaten zu den hierfür notwendigen Auskünften verpflichtet, ist die weitergehende Vereinbarung einer allgemeinen Amts- und Rechtshilfe zur Beitreibung von Steuern zu unterscheiden, die mit dem Doppelbesteuerungsabkommen verbunden wird. In neueren Verträgen der Bundesrepublik Deutschland ist die sogenannte Beitreibungshilfe meist auf die unter das Abkommen fallenden Steuern beschränkt.²⁾ Im Abkommen mit Frankreich (Art. 23) ist eine entsprechende Beschränkung nicht erwähnt³⁾, so daß auch für die nicht unter das Abkommen fallenden Steuern sogenannte Beitreibungshilfe zu gewähren ist.⁴⁾

Von dem Verständigungsverfahren ist ferner die Konsultation abzugrenzen, die, ohne auf den Abschluß einer Vereinbarung gerichtet zu sein, von der gemeinsamen Beratung über die gegenseitige Einflußnahme bis zu der Entschließung der einzelnen Teilnehmer zur Änderung ihres bisherigen Verhaltens reichen kann, ohne daß die Teilnehmer sich hierzu gegenseitig verpflichten. Vertragsbestim-

1) S. BGBl. 1960 II 2397, 1961 II 1608.

2) Dänemark-, Art. 23; -Luxemburg, Art. 24; -Norwegen, Art. 23.

3) Von Korn-Dietz, Frankreich S. 96 übersehen.

4) Vgl. Heining-Timbart, RandNr. 152.

mungen, die eine allgemeine Konsultation der Steuerbehörden im Zusammenhang mit der Anwendung des Abkommens¹⁾ oder eine auf Einzelfragen beschränkte Konsultation vorsehen, finden sich vorwiegend in Doppelbesteuerungsabkommen der Staaten, die in ihrer Vertragspraxis gegenüber dem Verständigungsverfahren bisher Zurückhaltung geübt haben.

Großbritannien und die Dominions sehen erst in neuester Zeit in den mit dritten Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen das Verständigungsverfahren vor. In den Doppelbesteuerungsabkommen der Dominions, die sie untereinander oder mit Großbritannien abgeschlossen haben, ist ein Verständigungsverfahren bisher nicht vorgesehen; demgegenüber enthalten mehrere dieser Verträge Bestimmungen über eine allgemeine Konsultationsmöglichkeit.

Die Konsultation der Steuerbehörden kann mittelbar einer Vereinbarung zwischen den Vertragsabschlußorganen der beteiligten Staaten dienen, wenn im Wege der Konsultation die Frage geprüft werden kann, ob eine Vertragsänderung oder Vertragsergänzung wegen veränderter Umstände erforderlich ist, z.B., wenn wegen einer Änderung der innerstaatlichen Besteuerungsvorschriften eines Vertragsstaates der sachliche Anwendungsbereich des Abkommens zu ändern ist.²⁾ Daneben kann die Konsultation, wenn ein Verständigungsverfahren zwischen den Steuerbehörden nicht vorgesehen ist, Vereinbarungen auf dem üblichen diplomatischen Weg vorbereiten.

-
- 1) Die betreffenden Vertragsbestimmungen sind im Vertragsregister unter d aufgeführt.
 - 2) Z.B. Indien-USA, Art. XIV(2); USA-VAR, Art. XIV(2).

Ist die Konsultation neben dem Verständigungsverfahren vorgesehen, so geht sie in Angelegenheiten, für die das Verständigungsverfahren möglich ist, in den Kontakten zwischen den Steuerbehörden auf, ohne daß eine scharfe Trennung zwischen Konsultation und Verständigungsverfahren möglich wäre. Ausnahmsweise ist eine Trennung nur dann möglich, wenn das Verständigungsverfahren, wie in einigen von Frankreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen, einer aus Vertretern der Steuerbehörden zusammengesetzten gemischten Kommission übertragen ist ¹⁾ und die Beziehungen der Steuerbehörden eine Unterscheidung zwischen dem Stadium der Konsultation und dem des Verständigungsverfahrens zulassen.

Von dem Verständigungsverfahren ist auch die zwischen den Steuerbehörden der Vertragsstaaten vorgesehene Mitteilung abzugrenzen. Werden bei der Bestimmung des sachlichen Anwendungsbereichs die unter das Abkommen fallenden Steuern abschließend aufgezählt ²⁾, so wird der Aufzählung regelmäßig eine Klausel des Inhalts angefügt, daß das Abkommen auch für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben oder anstelle der bestehenden Steuern erhoben werden, gelten soll. Die Steuerbehörden haben sich von den in Betracht kommenden Änderungen ihres innerstaatlichen Besteue-

1) Deutschland-, Art. 25(4); -Luxemburg, Art. 24(3); -Monako, Art. 53; -Österreich, Art. 25(3); -Schweiz, Art. 11(3); s. auch Norwegen-Österreich, Art. 25(4).

2) Z.B. Deutschland-Frankreich, Art. 1(4); Deutschland-Norwegen, Art. 1(6).

rungsrechts Mitteilung zu machen, ohne daß der Eintritt der Vertragsänderung von der Mitteilung abhängig gemacht wird. Zweifel darüber, für welche Steuern das Abkommen gilt, können zwischen den Steuerbehörden "im beiderseitigen Einvernehmen" geklärt werden.¹⁾ Diese Formulierung deutet darauf hin, daß hier eine über die Konsultation hinausgehende Vereinbarung zur verbindlichen Feststellung darüber, ob eine Steuer unter das Abkommen fällt, möglich sein soll, die bereits unter den Begriff des Verständigungsverfahrens fällt.²⁾

Die als Verständigungsverfahren bezeichneten Kontaktmöglichkeiten zwischen den Finanzbehörden mit dem Ziel einer Vereinbarung sind in geringerem Umfang als in den Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Einkommen- und Vermögensbesteuerung auch in den Verträgen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Abgaben von Todes wegen vorgesehen; sie fehlen hingegen in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung spezieller Einkunftsarten, z.B. der Einkünfte aus See- und Luftschiffahrtsbetrieben oder der Praktikantenbezüge.

Eine die Kontaktmöglichkeiten mit dem Ziel der Vereinbarung zusammenfassende und einheitliche Bezeichnung ist nur im deutschen und schweizerischen Schrifttum anzutreffen.³⁾ In der englisch- und

1) Vgl. oben S. 44f..

2) Korn-Dietz, Frankreich S. 54, sprechen einerseits von "Konsultationsklausel", andererseits von "vereinfachtem Verständigungsverfahren". Das Verständigungsverfahren ist nicht, wie Langen, S. 73, Anm. 5, vermutet, eine "Unterart" der Konsultation.

3) Das österreichische Schrifttum gibt der Bezeichnung "Einvernehmen" den Vorzug, vgl. Fritsch, II B 29.

französischsprachigen Praxis und Lehre werden für das Verständigungsverfahren gleichbedeutend nebeneinander die Bezeichnungen "mutual agreement procedure", "friendly procedure", "friendly negotiation" und "procédure amiable", "consultation administrative" gebraucht. Das Ergebnis des Verständigungsverfahrens, für das im deutschsprachigen Schrifttum die Bezeichnung "Verständigung" üblich ist, wird im englischen und französischen Sprachraum als "agreement", "mutual agreement", "settled by negotiation" und "accord", "commun accord" bezeichnet.

Soweit das Verständigungsverfahren bisher überhaupt Beachtung gefunden hat ¹⁾, konzentriert sich die Aufmerksamkeit auf nur eine Kontaktmöglichkeit der Steuerbehörden der Vertragsstaaten mit dem Ziel einer Vereinbarung, nämlich auf das Verständigungsverfahren auf Veranlassung eines Steuerpflichtigen.

Eine Bestimmung über das Verständigungsverfahren auf Antrag eines Steuerpflichtigen ist erstmals in das Abkommen des Deutschen Reichs mit Italien vom 31.10.1925 aufgenommen worden ²⁾ und

-
- 1) Bezeichnend für einen Teil der Kommentierungen der Abkommen ist die Anmerkung bei Phillips, S. 308: "No comment".
 - 2) Die Bestimmung hat einen Vorläufer in Art. 10 des multilateralen Abkommens vom 6.4.1922 (s. oben Anm. 1 S. 44), der vorsah, daß der Heimatstaat des Steuerpflichtigen auf dem diplomatischen Weg verlangen konnte, daß die beteiligten Finanzbehörden sich verständigen: Art. 10 "Lorsqu'il est prouvé que l'action des autorités financières des différents États a eu pour le contribuable l'effet d'une double imposition, celui-ci pourra réclamer contre ce fait auprès de l'État auquel il appartient. Si cette réclamation est reconnue fondée, l'État en question pourra, dans l'intérêt du contribuable, demander, par la voie diplomatique, que les autorités financières des États qui ont fait la taxation s'entendent d'une façon équitable, pour éviter la double imposition."

diente als Vorbild entsprechender Bestimmungen in den Verträgen, die vor dem zweiten Weltkrieg geschlossen wurden:

Art. 15 "Weist ein Steuerpflichtiger nach, daß die Maßnahmen der Finanzbehörden der vertragschließenden Staaten für ihn die Wirkung einer Doppelbesteuerung gehabt haben, so kann er hiergegen bei dem Staate, dem er angehört, Einspruch erheben. Wird der Einspruch für begründet erachtet, so kann die oberste Finanzbehörde dieses Staates sich mit der obersten Finanzbehörde des anderen verständigen, um in billiger Weise eine Doppelbesteuerung zu vermeiden."

Das Verständigungsverfahren auf Antrag eines Steuerpflichtigen ist in der Mehrzahl der heute geltenden Abkommen vorgesehen.¹⁾

Die in neueren Verträgen übliche Formulierung der betreffenden Vertragsbestimmungen weist gegenüber ihrem Vorläufer im deutsch-italienischen Abkommen zahlreiche Unterschiede auf. Als repräsentativ für die heute gebräuchliche Formulierung wird Art. 23 des deutsch-schwedischen Abkommens vom 17. 4. 1959 wiedergegeben:

Art. 23 "(1) Weist eine Person nach, daß Maßnahmen der Finanzbehörden der beiden Staaten für sie die Wirkung einer Doppelbesteuerung gehabt haben oder haben werden, die den Grundsätzen dieses Abkommens widerspricht, so kann sie sich, unbeschadet eines innerstaatlichen Rechtsmittels, an die oberste Finanzbehörde des Staates wenden, in dem sie ansässig ist.

(2) Werden die Einwendungen für begründet erachtet, so soll die nach Absatz 1 zuständige oberste Finanzbehörde versuchen, sich mit der obersten Finanzbehörde des anderen Staates zu verständigen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden."

Die Abweichung hinsichtlich der Behörde, die der Steuerpflichtige anzusprechen hat, erklärt sich aus der Umstellung der Vertragspraxis bei der Bestimmung des persönlichen Anwendungsbereichs

1) Die betreffenden Vertragsbestimmungen sind im Vertragsregister unter b aufgeführt.

der Abkommen, der zunächst auf die Staatsangehörigen der Vertragsstaaten beschränkt war und in den seit dem zweiten Weltkrieg geschlossenen Verträgen auf die in den Vertragsstaaten ansässigen Personen ohne Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit ausgedehnt wird.¹⁾ Vereinzelt ist vorgesehen, daß sich der Steuerpflichtige wahlweise an seinen Wohnsitz- oder seinen Heimatstaat wenden kann.²⁾ Anträge auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens können, wie in einigen Abkommen ausdrücklich erwähnt, auch von Gesellschaften und Körperschaften in dem Staat ihres Sitzes gestellt werden.³⁾ Bei den Voraussetzungen der Anrufung der Steuerbehörden stellte Art. 15 des deutsch-italienischen Abkommens allein dar- auf ab, daß die Maßnahmen der Finanzbehörden die Wirkung einer Doppelbesteuerung gehabt haben; nach den neueren Abkommen muß die Doppelbesteuerung überdies den Grundsätzen des Abkommens widersprechen. Davon, daß die Doppelbesteuerung in billiger Weise vermieden werden soll, ist in den neueren Abkommen im Zusammenhang mit dem Antrag des Steuerpflichtigen nicht mehr die Rede, dafür aber in einigen Abkommen von der Vermeidung einer zukünftig möglichen Doppelbesteuerung und davon, daß ein innerstaatliches Rechtsmittel durch das Verständigungsverfahren "unbeschadet" bleibt.

Die Bezeichnung "Einspruch" wird in den von Deutschland nach dem zweiten Weltkrieg geschlossenen Abkommen vermieden und durch die Bezeichnung "Einwendung" ersetzt; vermutlich soll der Ansicht

-
- 1) Vgl. Korn-Dietz, Vorbem. S. 43f.; zum Wechsel vom Nationalitäts- zum Territorialitätsprinzip s. auch Blumenstein, E., System des Steuerrechts, S. 87f.. Der Musterentwurf des Fiscal Committee der OEEC, der sich weitgehend an der dominierenden Praxis orientiert, empfiehlt als Muster Art. XVIII "This Convention applies to persons who are residents of one or both of the Contracting States." - OEEC-FC, The elimination of double taxation, 3. Report (Doc. C (60) 157) 1960, S. 27 u. 45.
 - 2) Z.B. Deutschland-Niederlande, Art. 22; Deutschland-USA, Art. XVII(1).
 - 3) Z.B. Deutschland-USA, Art. XVII(1); Niederlande-USA, Art. XXIV.

entgegengewirkt werden, daß dem Steuerpflichtigen insoweit ein Rechtsmittel, etwa dem in §§ 229 II, 259 AO geregelten Einspruch vergleichbar, zusteht.¹⁾ In den englisch- und französischsprachigen Vertragstexten sind die Bezeichnungen "claim" und "réclamation" oder "demande" gebräuchlich.

Die Ursache dafür, daß im Schrifttum zu den Doppelbesteuerungsabkommen bisher vorwiegend das Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen Beachtung gefunden hat, dürfte darin zu suchen sein, daß es die ständig um die Erhaltung und den Ausbau des Rechtsschutzes der Steuerpflichtigen bemühten Vertreter des Steuerrechts sind, die sich überwiegend - oder auch - mit dem internationalen Steuerrecht beschäftigen.²⁾ Im einzelnen sind die Gründe für die Beachtung des Verständigungsverfahrens auf Antrag des Steuerpflichtigen in folgendem zu sehen: Es herrscht Unsicherheit, ob der Steuerpflichtige einen Anspruch darauf hat, daß die Steuerbehörde, an die er sich wendet, bei begründeten Einwendungen Beziehungen zu der Steuerbehörde des anderen Staates aufnimmt;³⁾ kommt das Verständigungsverfahren in Gang, so ist zweifelhaft, ob der Steuerpflichtige

-
- 1) Schmitz, S. 1267, hält die Entscheidung der Behörde darüber, ob die Einwendung begründet ist, für eine gerichtlich nachprüfbare Ermessensentscheidung in einem "Einspruchsverfahren".
 - 2) Aus internationalrechtlicher Sicht haben sich des internationalen Steuerrechts bisher nur Guggenheim und Wengler angenommen.
 - 3) Vgl. einerseits Korn-Dietz, Vorbem. S. 67 ("Verwaltung kann ... Verständigungsverfahren einleiten"), andererseits Langen, S. 74, Anm. 6 ("nicht ernstlich daran zu denken, daß die Finanzbehörde ... untätig bleiben dürfte"); vgl. auch Schmitz, S. 1267f..

Anspruch auf rechtliches Gehör hat;¹⁾ man erhebt Bedenken dagegen, daß die Interessen des Steuerpflichtigen in Angelegenheiten, die nach binnensteuerrechtlichen Vorstellungen der Jurisdiktion unterworfen sind, vom "guten Willen" der Behörden zweier Staaten abhängig sein sollen²⁾, die sich "auf Kosten des Steuerpflichtigen" einigen können.³⁾

Die Zweifel und Bedenken gegenüber dem Verständigungsverfahren auf Antrag eines Steuerpflichtigen haben die Steuerrechtler zu der Forderung angeregt, dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer zukünftig noch zu errichtenden internationalen Steuergerichtsbarkeit ein selbständiges Klagrecht einzuräumen.⁴⁾

Eine auf dem 5. Kongreß der International Fiscal Association (Zürich 1951) gefaßte Resolution empfiehlt die Einrichtung einer "cour suprême, qui serait valablement saisie à la requête de tout intéressé".⁵⁾ Demgegenüber ist die Resolution Nr. 6 des

-
- 1) Vgl. einerseits Bühler, Internationales Steuerrecht und internationales Privatrecht, S. 48 ("Art der Anhörung ... steht durchaus im Ermessen der Ministerien"); andererseits sieht Langen, S. 75, Anm. 9, einen Anspruch auf rechtliches Gehör gegeben, wenn er nach dem innerstaatlichen Recht beider Vertragsstaaten vorgesehen ist.
 - 2) Baumgartner in IFA-Cahiers XVIII, S. 86 und in ASA 20 (1951/52), S. 432.
 - 3) Bühler, Internationales Steuerrecht und internationales Privatrecht, S. 48.
 - 4) Über die Vorschläge des Schrifttums zur Errichtung einer internationalen Steuergerichtsbarkeit orientieren: Spitaler in StuW 1950, Sp. 803; Emmen Riedel in IFA-Cahiers XVIII, S. 31f.; Michel in Clunet 78 (1951), S. 156, Anm. 35.
 - 5) IFA-Cahiers XX, S. 103-105.

XVII. Kongresses der Internationalen Handelskammer (Washington 1959) zurückhaltender: dem Steuerpflichtigen soll zwar die Befugnis eingeräumt werden, eine "conciliation commission composed of representatives of the competent authorities" anzurufen; gelingt es dieser Kommission nicht, "to provide a solution", so soll nur "either of the contracting states may submit the difficulty to the Court of International Justice".¹⁾

Die Vertreter des Steuerrechts nehmen nur ausnahmsweise die Gelegenheit wahr, darauf hinzuweisen, daß die Forderung nach Eröffnung des Zugangs für Einzelpersonen zu internationalen Gerichten nicht auf das internationale Steuerrecht beschränkt ist.²⁾

In der Völkerrechtslehre mehren sich nicht nur die Stimmen, die es für zulässig halten, Einzelpersonen durch völkerrechtlichen Vertrag vor internationalen Organen mit Gerichtsqualität ein selbständiges Klagrecht bei Schadensersatzansprüchen aus Verletzungen des allgemeinen Völkerrechts einzuräumen³⁾, das der Vertragspraxis seit dem 19. Jahrhundert bekannt ist⁴⁾, sondern

- 1) ICC, Settlement of Difficulties and Disputes Arising out of Double Taxation Agreements (ICC-Br. 196), 1959, S. 3-5.
- 2) Die Ausnahme bilden die Vertreter der französischen Lehre, vgl. Chrétien in Clunet 78(1951), 550; Michel in IFA-Cahiers XVIII, S. 25; am Rande auch bei Spitaler in StuW 1950, Sp. 808.
- 3) Vgl. die Übersicht bei Dahm, Bd. 2, S. 503-508 u. neuerdings Menzel, S. 133f. u. Wengler, Völkerrecht, S. 743f..
- 4) Hallier, S. 1-7, vernachlässigt die schon im 19. Jahrhundert zwischen und mit amerikanischen Staaten geschlossenen Verträge, vgl. dazu Séfériadès in Rec. Cours 51 (1935 I), S. 33f.. Autoren, die die Völkerrechtssubjektivität von Einzelmenschen mit dem Wesen des Völkerrechts nicht für vereinbar halten, sehen sich veranlaßt, die bisherige Vertragspraxis zu bagatellisieren (vgl. Kaufmann in Rec. Cours 54 (1935 IV), S. 424: "Une tendance d'étendre leur rôle à des situations normales ne s'est pas manifestée."; Verdross, S. 77: "verhältnismäßig unbedeutend") oder überhaupt zu verschweigen (vgl. Korovin-Krylow, S. 385-397).

auch die Stimmen, die für Einzelpersonen die Klagbefugnis vor internationalen Gerichten zur Feststellung von Ansprüchen aus den völkerrechtlichen Verträgen fordern, durch die Einzelpersonen direkt begünstigt werden.¹⁾

Der Forderung nach einer solchen (selbstverständlich auf die Anwendung des Doppelbesteuerungsrechts beschränkten) internationalen Steuergerichtsbarkeit ist der Erfolg bisher versagt geblieben. Ohne daß auch nur Ansätze einer Abwendung von der bisherigen Praxis erkennbar wären, werden in den zweiseitigen Doppelbesteuerungsabkommen bis heute internationale Organe mit Gerichtsqualität zur Entscheidung der Streitfragen, die sich aus der Anwendung der Verträge ergeben, grundsätzlich nicht vorgesehen.

Eine Ausnahme bildet das britisch-irische Abkommen vom 14.4.1926 (income tax), das in Art. 7 die Möglichkeit der Einsetzung eines "tribunal" vorsah.²⁾ Eine entsprechende Vereinbarung wurde in das britisch-irische Abkommen vom 18.5.1949 (profits tax)³⁾ nicht mehr aufgenommen.

-
- 1) Mit Nachweisen: Sohn in *International Trade Arbitration*, S. 63-76 (insbes. S. 75f.) u. in *U.Chicago L.Rev.* 28 (1961/62), S. 218 f.; Gormley in *U.Detroit L.J.* 39 (1961/62), S. 38-88 (insbes. S. 85-88); Carabiber in *Études de droit contemporain*, vol. 4, S. 305-323 (insbes. S. 320 No 6).
 - 2) Art. 7 "Any question that may arise between the parties to this Agreement as to the interpretation of this Agreement or as to any matter arising out of or incidental to the Agreement shall be determined by such tribunal as may be agreed between them, and the determination of such tribunal shall, as between them, be final."
 - 3) II UN 150.

Die multilateralen Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen vom 18. 5. 1956 und 14. 12. 1956 ¹⁾ sehen vor, daß die Vertragsstaaten die Streitigkeiten über die Auslegung oder Anwendung des Abkommens, die nicht im Wege der Verständigung beigelegt werden, der schiedsrichterlichen Entscheidung zuführen können. ²⁾

Die an die Errichtung gemischter, aus Vertretern der Steuerbehörden der Vertragsstaaten zusammengesetzter Kommissionen geknüpfte Hoffnung, daß sich aus ihnen internationale Schiedsorgane entwickeln könnten ³⁾, hat bisher keine Bestätigung gefunden, obwohl eine gemischte Kommission schon in dem französisch-monegassischen Abkommen von 1951 vorgesehen wurde. ⁴⁾

Die Regierungen geben nicht nur durch die Vertragspraxis zu erkennen, daß sie der Errichtung einer internationalen Steuergerichtsbarkeit ablehnend gegenüberstehen.

Von dem 5. IFA-Kongreß (Zürich 1951) wird berichtet, daß der Entwurf der Resolution über die Errichtung einer internationalen Steuergerichtsbarkeit ⁵⁾ von zahlreichen Delegierten der Steuerbehörden "été combattu systématiquement". ⁶⁾ In der Diskussion des Resolutionsentwurfs betonte ein Delegierter der Steuerbehörden, die Errichtung eines internationalen Steuergerichts dürfe nicht in Betracht gezogen werden ⁷⁾, und ein Angehöriger der Steuerverwaltung behauptete rückschauend, die Vorwürfe einzelner Bericht-

1) S. oben S. 45 mit Anm. 6-8.

2) Abkommen vom 18. 5. 1956, Art. 10; Abkommen vom 14. 12. 1956, beide Art. 9.

3) Rothstein in Zehn Beiträge zum Steuerrecht, S. 28; s. auch Rothstein in AWD 1959, 171.

4) Vgl. oben S. 48, Anm. 1.

5) S. oben S. 54, Anm. 5.

6) Carabiber in Rev. hell. dr. int. 5 (1952), 95.

7) Wyss (weiland Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung) in IFA-Cahiers XX, S. 60.

erstatter des 5. IFA-Kongresses gegen das Verständigungsverfahren seien unbegründet und "eine internationale Gerichtsbarkeit ... wäre kaum geeignet, die behaupteten Mängel des Verständigungsverfahrens in zweckentsprechender und rationeller Weise zu beheben". ¹⁾ Der Widerstand gegen eine internationale Steuergerichtsbarkeit stieß auch bei einigen unabhängigen Steuerrechtlern auf Verständnis, denn den Finanzministern sei es "nicht übel zu nehmen, wenn sie abgeneigt sind, die Finanzgewalt, die sie so pfleglich behandeln und eben nur im Wege sorgfältig überlegter zweiseitiger Verträge einschränken lassen, dem Risiko einer Rechtsprechung auszusetzen". ²⁾

Die Abneigung der Regierungen gegen die Errichtung einer internationalen Steuergerichtsbarkeit findet auch in der Kommissions- und Entwurfsarbeit internationaler Organe ihren Niederschlag. Unter dem Vorwand, die Ansichten der vertretenen "Staaten" wiederzugeben oder die Vereinheitlichung der internationalen Vertragspraxis vorzubereiten, finden die Regierungen über ihre weisungsgebundenen Vertreter Gelegenheit, mit Kommissionsberichten, Musterentwürfen und zustimmenden Beschlüssen internationaler Organe den ihnen nicht genehmen Forderungen entgegenzuwirken und ihrem Widerstand dadurch Gewicht zu verleihen, daß sie die Aussage von einem internationalen Organ vornehmen lassen.

In einem Bericht der Fiscal Commission des Wirtschafts- und Sozialrates der Vereinten Nationen wird gegenüber der Forderung nach

-
- 1) Locher (damaliger Vizedirektor der Eidgenössischen Steuerverwaltung), Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, Nr. 179, Anm. 2 (S. 146).
 - 2) Bühler in IFA-Cahiers XX, S. 77 (Sperrung nicht im Original); vgl. auch Spitaler in StuW 1950, Sp. 806f..

einer internationalen Steuergerichtsbarkeit behauptet, daß "no practical case for considering this proposal had yet emerged", und vorsorglich wird hinzugefügt, daß "in any event it would be improper, were such a court to be established, for individual taxpayers to have a right of access". ¹⁾

In dem Musterentwurf für zweiseitige Doppelbesteuerungsabkommen des Fiskalkomitees der OEEC ist die Errichtung eines neuen oder die Anrufung eines bestehenden internationalen Organs mit Gerichtsqualität nicht vorgesehen. Getreu der bisherigen Vertragspraxis empfiehlt Art. XXV (1, 2) des Entwurfs das Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Entwurf weicht von der herrschenden Vertragspraxis nur insoweit ab, als er in Art. XXV (4) die Bildung gemischter, aus Vertretern der Steuerbehörden der Vertragsstaaten zusammengesetzter Kommissionen zur mündlichen Vorbereitung der Verständigung vorschlägt. ²⁾

Angesichts des Widerstandes der Regierungen haben die Steuerrechtler ihre Forderung nach Errichtung einer internationalen Steuergerichtsbarkeit zwar nicht aufgegeben; ³⁾ sie wenden jedoch ihre Aufmerksamkeit in neuester Zeit vorwiegend der Stellung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Verständigungsverfahren zu. So wird gefordert, dem Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf Einleitung des Verständigungsverfahrens einzuräumen ⁴⁾ und ihm die Möglich-

-
- 1) United Nations, Fiscal Commission Report, Economic and Social Council, Official Reports, 9th Session, Supp. 2 (UN-Doc. E/1104), S. 9; dazu kritisch Chrétien in Clunet 78 (1951), 562-566.
 - 2) OEEC-FC; The elimination of double taxation, 4. Report (Doc. C (61) 97), 1961, S. 33 u. 79f..
 - 3) Vgl. Ziff. 5 der Resolution des 14. IFA-Kongresses (Basel 1960), s. AWD 1960, 279; s. auch Chrétien in JCP 1960, I, 1561, No 40.
 - 4) So lit. C Ziff. 1 der Resolution des 11. IFA-Kongresses (Wien 1957), s. AWD 1957, 209.

keit der Anhörung durch die beteiligten Steuerbehörden zu eröffnen.¹⁾

Obwohl die Anhörung des Steuerpflichtigen im deutsch-französischen Abkommen nicht vorgesehen ist, wird versichert, man sei unterrichtet, daß die deutschen und französischen Steuerbehörden die Teilnahme eines Vertreters des Steuerpflichtigen am Verständigungsverfahren gestatten werden.²⁾

Erst in neuester Zeit schenken die Steuerrechtler der Tatsache Beachtung, daß in der Mehrzahl der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen das Verständigungsverfahren nicht nur auf Antrag des Steuerpflichtigen für die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens im Einzelfall, sondern auch aus anderen Anlässen vorgesehen ist.³⁾

In die völkerrechtlichen Verträge, die eine Bestimmung über das Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen enthalten, wird auch regelmäßig eine weitere Bestimmung über das Verständigungsverfahren aufgenommen, die mehrere Anlässe dafür aufzählt, daß die Steuerbehörden der Vertragsstaaten miteinander Kontakt aufnehmen und eine Vereinbarung treffen können. Als repräsentativ für die in den geltenden Abkommen übliche Formulierung wird Art. 25 (2) des deutsch-schwedischen Abkommens wiedergegeben:

Art. 25(2) "Zur Beseitigung von Schwierigkeiten und Zweifeln, die bei der Auslegung oder Anwendung dieses Abkommens auftreten, sowie zur Beseitigung von Härten auf Grund einer Doppelbesteuerung in Fällen, die in diesem Abkommen nicht geregelt sind, werden sich die obersten Finanzbehörden verständigen."

1) Vgl. Ziff. 3 der Resolution des 14. IFA-Kongresses (Basel 1960), s. AWD 1960, 279; vgl. ferner Heining-Strobel-Vogel, S. 19f.; Langen, S. 74-76.

2) S. Heining-Timbart, RandNr. 163.

3) Vgl. unten S. 79ff..

Obwohl in den entsprechenden Vertragsbestimmungen die Einleitung des Verständigungsverfahrens aus mehreren Anlässen und mit verschiedenen Zielen vorgesehen ist, haben sich die Steuerrechtler bisher nur des Verständigungsverfahrens zur (abstrakten) Auslegung des Abkommens, d.h. zur Auslegung ohne Rücksicht auf einen konkreten Fall¹⁾, angenommen.

Veranlassung zur Beschäftigung mit dem Verständigungsverfahren zur Auslegung des Abkommens gab neuestens der zweite Verhandlungsgegenstand des 14. IFA-Kongresses (Basel 1960), der allgemein der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen gewidmet war und den Berichterstattem Gelegenheit bot, sich auch mit dem Verständigungsverfahren zur Auslegung der Abkommen zu befassen.²⁾

Die Beschäftigung mit dem Verständigungsverfahren zur abstrakten Auslegung der Abkommen hat bei den Steuerrechtlern nicht die Zweifel und Bedenken ausgelöst, die sie in Ansehung des Verständigungsverfahrens auf Antrag des Steuerpflichtigen zu der Forderung nach Errichtung einer internationalen Steuergerichtsbarkeit veranlaßte. Das Verständigungsverfahren zur Auslegung wird als "unentbehrliches Mittel zur Koordinierung der Abkommensanwendung in den Vertragsstaaten" angesprochen³⁾, und den Regierungen wird lediglich die Bitte vorgetragen, für den Ausbau des Verständigungsverfahrens in der Weise zu sorgen, daß paritätische Kommissionen aus Vertretern der Steuerbehörden eingesetzt und diese veranlaßt werden, interessierte Steuerpflichtige und repräsentative Vereinigungen anzuhören;

1) S. unten S. 109ff.

2) Berichte in IFA-Cahiers XLII, S. 163-319; vgl. ergänzend Chrétien in JCP 1960, I, 1561.

3) Lenz, Generalbericht in IFA-Cahiers XLII, S. 319.

ferner wird empfohlen, vor Abschluß des Verständigungsverfahrens die Meinungsäußerung internationaler Organe einzuholen; nur ergänzend wird noch an die frühere Forderung nach einer internationalen Steuergerichtsbarkeit erinnert.¹⁾

Die Darstellung der Auseinandersetzung mit dem Verständigungsverfahren in steuerrechtlicher Sicht läßt erkennen, daß die Steuerrechtler, die einer bestimmten Art des Verständigungsverfahrens zunächst die Forderung nach Errichtung einer internationalen Steuergerichtsbarkeit mit Anrufungsbefugnis für den Steuerpflichtigen entgegengestellt haben, im Begriff stehen, sich mit der Vertragspraxis zum Verständigungsverfahren im allgemeinen abzufinden. Die ursprünglich gegenüber dem Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen erhobene Forderung nach einer internationalen Steuergerichtsbarkeit wird aus Anlaß der Betrachtung des Verständigungsverfahrens zur Auslegung des Abkommens zugunsten einer Verbesserung des Verständigungsverfahrens zurückgestellt. Die Ursache dieser Entwicklung dürfte nicht nur in der Resignation gegenüber der Haltung der Regierungen zu suchen sein, die die Forderung nach einer internationalen Steuergerichtsbarkeit ignorieren; die Steuerrechtler selbst haben zu dieser Entwicklung dadurch beigetragen, daß sie das Verständigungsverfahren einseitig unter dem Gesichtspunkt der Sicherung der Interessen des Steuerpflichtigen betrachten, ohne zu erörtern, welche Rechtswirkungen dem Verständigungsverfahren zukommen.

1) Vgl. Ziff. 3 u. 5 der auf dem 14. IFA-Kongreß (Basel 1960) gefaßten Resolution, s. AWD 1960, 279.

Die einseitige Betrachtungsweise unter dem Gesichtspunkt der Interessenwahrung hat dazu geführt, daß das Verständigungsverfahren nicht an Maßstäben des Rechts, sondern der Vertrauenswürdigkeit gemessen wird; während man bei dem Verständigungsverfahren auf Antrag den Steuerbehörden mißtraut und meint, sie könnten die Interessen des einzelnen Steuerpflichtigen nicht in ausreichendem Maße berücksichtigen¹⁾, vertraut man bei dem Verständigungsverfahren zur abstrakten Auslegung des Abkommens auf Grund bisheriger Erfahrungen auf die "positive Einstellung" der Vertreter der Steuerbehörden beim Verständigungsverfahren, und als "gerecht" wird ein Verständigungsergebnis angesehen, wenn die Vertreter der Steuerbehörden "eine Kompromißlösung anstreben, sich vom internen Recht, der eigenen Praxis und Rechtsprechung freimachen können und einzig die im Spiele stehenden wirtschaftlichen Interessen würdigen".²⁾

Das Denken auf der Ebene des Interessenschutzes und der Maßstab der Vertrauenswürdigkeit erklären die Arglosigkeit der Steuerrechtler gegenüber dem Verständigungsverfahren zur abstrakten Auslegung des Abkommens. Die Betrachtung unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten hätte dazu führen müssen, die Bedenken, die gegenüber dem Verständigungsverfahren auf Veranlassung des Steuerpflichtigen erhoben werden, auch gegenüber dem Verständigungsverfahren zur abstrakten Auslegung des Abkommens zu erheben. Nicht nur bei dem Verständigungs-

1) Vgl. oben S. 54.

2) Lenz, Generalbericht des 14. IFA-Kongresses (Basel 1960) in IFA-Cahiers XLII, S. 319.

verfahren auf Antrag, sondern auch bei dem Verständigungsverfahren zur Auslegung des Abkommens ist ja die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen - bei der abstrakten Auslegung die Rechtsstellung einer Mehrzahl von Steuerpflichtigen - von Vereinbarungen abhängig, die zwischen Organen der Exekutive der Vertragsstaaten getroffen werden.

Das Zurücktreten rechtsstaatlicher Gesichtspunkte ist auch als Ursache dafür anzusehen, daß die Steuerrechtler, abgesehen von einigen Stimmen des schweizerischen Schrifttums ¹⁾, ihrer Kritik oder Befürwortung unbeschadet die Annahme zugrunde legen, daß das Ergebnis des Verständigungsverfahrens "natürlich" innerstaatlich verbindlich sei. ²⁾ Ausgehend von dieser Annahme entscheidet man sich gegen oder für das Verständigungsverfahren, fordert seine Ersetzung durch eine internationale Steuergerichtsbarkeit oder lobt seine grundsätzliche Nützlichkeit. Eine Ablehnung oder Befürwortung des Verständigungsverfahrens ist jedoch verfrüht, solange man sich nicht vergewissert hat, ob das Verständigungsverfahren überhaupt geeignet ist, innerstaatliche Rechtswirkungen zu erzeugen und die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen zu beeinflussen, was nicht ausschließt, daß schon in diesem Zusammenhang die Interessen des Steuerpflichtigen Berücksichtigung finden können. Sollte sich nämlich herausstellen, daß das Verständigungsverfahren wegen des

1) Vgl. zunächst Blumenstein, E., System des Steuerrechts, S. 92 (mit Anm. 15); Guggenheim in SJK 487, III, 4.

2) S. Fritsch in IFA-Cahiers XLII, S. 201.

Fehlens innerstaatlicher Wirkungen die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen nicht berührt, dann wäre es müßig, das Verständigungsverfahren unter dem Gesichtspunkt der Interessen des Steuerpflichtigen zu betrachten, und es wäre überflüssig, es abzulehnen oder zu befürworten. Erst dann, wenn festgestellt ist, daß das Verständigungsverfahren innerstaatliche Wirkungen ausübt und dadurch geeignet ist, die Interessen des Steuerpflichtigen zu beeinflussen, lohnt sich die bei den Steuerrechtlern im Vordergrund stehende Frage, wie sichergestellt wird, daß im Verständigungsverfahren die Interessen des Steuerpflichtigen ausreichend berücksichtigt werden.

Die voranzustellende Frage der innerstaatlichen Wirkung des Verständigungsverfahrens als Problem des Zusammentreffens zwischen einem Institut des Völkerrechts und der innerstaatlichen Rechtsordnung, die die einzelnen Rechtsordnungen der Vertragsstaaten zu berücksichtigen hätte, würde sich allerdings für eine einheitliche, nach Ausformung in Resolutionen strebende. Betrachtungsweise, wie sie von der International Fiscal Association und der Internationalen Handelskammer gepflegt wird ¹⁾, nicht eignen.

-
- 1) Auch die International Bar Association hat auf ihrem 6. Kongreß (Oslo 1956) die Frage einer internationalen Steuergerichtsbarkeit diskutiert, dazu aber keine Entschließung gefaßt, s. Pestalozzi, Generalbericht in I. B. A., Sixth Conference Report, S. 151 (Referate S. 152-237); vgl. auch Ehlers in StuW 1956, Sp. 861-863.

§ 3 Das Verständigungsverfahren in völkerrechtlicher Sicht

- a) Die naheliegende Vermutung, von völkerrechtlicher Seite Aufschluß über die innerstaatliche Wirkung des völkerrechtlichen Instituts des Verständigungsverfahrens erhalten zu können, geht fast ausnahmslos fehl. Im völkerrechtlichen Schrifttum wird das Verständigungsverfahren, von wenigen Ausnahmen abgesehen, nicht einmal erwähnt.

Die fehlende Beachtung kann nicht damit erklärt werden, daß es sich bei dem Verständigungsverfahren um ein selten vorgesehenes, nur auf Doppelbesteuerungsabkommen beschränktes Institut handle. Entsprechende Möglichkeiten für Vereinbarungen zwischen den obersten Verwaltungsbehörden oder den Regierungen der Vertragsstaaten sind auch in Abkommen über andere Gegenstände als die Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehen.

In zweiseitigen Abkommen auf dem Gebiet des Sozialwesens (Sozialversicherung, Arbeitslosenversicherung, Sozialfürsorge) ist häufig vorgesehen, daß die zuständigen obersten Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten "Schwierigkeiten", die sich bei der Durchführung (bzw. Anwendung) ¹⁾ oder bei der Auslegung und

- 1) Belgisch-schweizerisches Abkommen über Sozialversicherung vom 17. 6. 1952 (AS 1953, 928), Art. 16(1); deutsch-schweizerisches Abkommen über Sozialversicherung vom 24. 10. 1950 (BGBl. 1951 II 146), Art. 20(1); französisch-schweizerisches Abkommen über Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 9. 7. 1949 (AS 1950, 1133), Art. 15(1); österreichisch-schweizerisches Abkommen über Sozialversicherung vom 15. 7. 1950 (AS 1951, 787), Art. 16(1); schwedisch-schweizerisches Abkommen über Sozialversicherung vom 17. 12. 1954 (AS 1955, 758), Art. 16(1); schweizerisch-tschechisches Abkommen über soziale Sicherheit vom 4. 6. 1959 (AS 1959, 1709), Art. 16(1).

Durchführung ¹⁾ des Abkommens ergeben, im gegenseitigen Einvernehmen "regeln" können, oder daß die obersten Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten "Streitigkeiten" über die Auslegung oder Anwendung des Abkommens "beilegen" können. ²⁾ In der Mehrzahl dieser Abkommen auf dem Gebiet des Sozialwesens ist weiter vorgesehen, daß die Schwierigkeiten oder Streitigkeiten, die von den obersten Verwaltungsbehörden nicht geregelt oder beigelegt werden, einem ad hoc-Schiedsgericht vorgelegt werden können. ³⁾ Vereinzelt ist die "Überwachung der richtigen Anwendung" des Abkommens einem von den Vertragsstaaten paritätisch beschickten "beratenden Ausschuß" übertragen, der auch die Schwierigkeiten, die sich aus der Anwendung des Abkommens ergeben, zu regeln hat. ⁴⁾ In einigen Abkommen ist nur vorgesehen, daß die obersten Verwaltungs-

- 1) Britisch-schweizerisches Abkommen über Sozialversicherung vom 16.1.1953 (AS 1954,999), Art.19(1); deutsch-französisches Abkommen über soziale Sicherheit vom 10.7.1950 (BGBl.1951 II 178), Art.33(1); deutsch-niederländisches Abkommen über Sozialversicherung vom 29.3.1951 (BGBl.1951 II 222), Art.30(1); deutsch-österreichisches Abkommen über Sozialversicherung vom 21.4.1951 (BGBl.1952 II 318), Art.33(1), findet auch auf das Zweite Abkommen über Sozialversicherung vom 11.7.1953 (BGBl.1954 II 774) gemäß Art.20 Anwendung; liechtensteinisch-schweizerisches Abkommen über Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 10.12.1954 (AS 1955,519), Art.15(1).
- 2) Dänisch-deutsches Abkommen über Sozialversicherung vom 14.8.1953 (BGBl.1954 II 754), Art.39(1); dänisch-deutsches Abkommen über Arbeitslosenversicherung vom 1.8.1959 (BGBl.1960 II 2110), Art.18(1); deutsch-griechisches Abkommen über Arbeitslosenversicherung vom 31.5.1961 (BGBl.1962 II 1110), Art.24(1); deutsch-italienisches Abkommen über Sozialversicherung vom 5.5.1953 (BGBl.1956 II 2), Art.31(1); deutsch-italienisches Abkommen über Arbeitslosenversicherung vom 5.5.1953 (BGBl.1954 II 485), Art.21(1).
- 3) So sämtliche vorstehend in Anm.1 S.66 u.1 u.2 S.67 genannten Abkommen.
- 4) Italienisch-schweizerisches Abkommen über Sozialversicherung vom 17.10.1951 (AS 1954,243), Art.12.

behörden der Vertragsstaaten alle bei der Auslegung oder Durchführung des Abkommens auftretenden Schwierigkeiten "untereinander regeln" ¹⁾ oder sich über Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung "verständigen" ²⁾, nicht hingegen, daß ein Schiedsgericht angerufen werden kann oder eine gemischte Kommission tätig wird.

Vereinzelte ist die gemeinsame Regelung von Fragen, die sich aus der Anwendung des Abkommens ergeben, den Versicherungsträgern der Vertragsstaaten übertragen; kommt es zu keiner Einigung, bleibt die Regelung einer besonderen Vereinbarung der Regierungen vorbehalten. ³⁾

Die Beilegung jeder Streitigkeit durch die Regierungen der am Streit beteiligten Vertragsstaaten über die Auslegung oder die Durchführung ist auch in einem multilateralen Abkommen auf dem Gebiet des Sozialwesens vorgesehen; kann der Streit in dieser Weise nicht beigelegt werden, ist er einer ständigen Schiedsstelle vorzulegen. ⁴⁾

In zweiseitigen Abkommen über den Rechtsverkehr, die entweder als selbständige Verträge oder als Regierungsvereinbarungen zur weiteren Vereinfachung des Rechtsverkehrs nach dem Haager Übereinkommen über den Zivilprozeß vom 1.3.1954 geschlossen wurden, ist vorgesehen, daß "Schwierigkeiten" bei der Anwendung bzw. Ausführung des Abkommens ⁵⁾ oder "Meinungsverschiedenheiten"

- 1) Deutsch-österreichisches Abkommen über Arbeitslosenversicherung vom 19.5.1951 (BGBl. 1952 II 613), Art. 15(2); deutsch-österreichisches Abkommen über Gastarbeitnehmer vom 23.11.1951 (BGBl. 1952 II 610), Art. 11.
- 2) Deutsch-schweizerische Vereinbarung über Fürsorge von Hilfsbedürftigen vom 14.7.1952 (BGBl. 1953 II 32), Art. 9(1).
- 3) Liechtensteinisch-schweizerisches Abkommen über soziale Unfallversicherung vom 31.12.1932 (AS 1933, 39), Ziff. 6.
- 4) Abkommen über die soziale Sicherheit der Rheinschiffer vom 27.7.1950 (BGBl. 1951 II 243), Art. 28.
- 5) Deutsch-britisches Abkommen über den Rechtsverkehr vom 20.3.1928 (RGBl. 1928 II 624), Art. 15; deutsch-griechisches Rechtshilfeabkommen vom 11.5.1938 (RGBl. 1939 II 849), Art. 26.

über die Auslegung¹⁾ oder über die Auslegung und Anwendung²⁾ des Abkommens auf diplomatischem Wege "geregelt", d.h. durch Vereinbarungen zwischen den Regierungen beigelegt werden können. Die Regelung auf diplomatischem Wege ist auch in Art. 1 des Haager Übereinkommens über den Zivilprozeß vom 1. 3. 1954³⁾ hinsichtlich der Schwierigkeiten vorgesehen, die aus Anlaß eines Antrages des Konsuls des ersuchenden Staates auf Zustellung von Schriftstücken entstehen.

- b) Nur in einem Teil dieser Abkommen werden die Anlässe für das Zusammenwirken der obersten Verwaltungsbehörden oder Regierungen der Vertragsstaaten als "Streitigkeiten" oder "Meinungsverschiedenheiten" bezeichnet. Wenn davon abweichend in mehreren Verträgen, wie auch in den Doppelbesteuerungsabkommen⁴⁾, von den "Schwierigkeiten" bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens gesprochen wird, so ist diese Formulierung nicht dahin zu verstehen, daß die einseitigen Schwierigkeiten gemeint sind, die ein Vertragspartner bei der Auslegung oder Anwendung hat, sondern Schwierigkeiten im Sinne gegensätzlicher Auffassungen der

-
- 1) Deutsch-belgische Regierungsvereinbarung zur Vereinfachung des Rechtsverkehrs vom 25. 4. 1959 (BGBl. 1959 II 1525), Art. 16.
- 2) Deutsch-französische Regierungsvereinbarung zur Vereinfachung des Rechtsverkehrs vom 6. 5. 1961 (BGBl. 1961 II 1041), Art. 17; in Art. 7 der deutsch-französischen Erklärung über den Rechtsverkehr vom 5. 10. 1927 (RGBl. 1927 II 892) war vorgesehen, daß alle Schwierigkeiten, "die sich aus dieser Erklärung ergeben", auf diplomatischem Wege geregelt werden sollten.
- 3) BGBl. 1958 II 577; so auch schon Art. 1 des Haager Abkommens über den Zivilprozeß vom 17. 7. 1905 (RGBl. 1909, 410).
- 4) Vgl. oben S. 60.

Vertragspartner über die Auslegung und Anwendung, die regelmäßig erst dann entstehen werden, wenn ein Vertragspartner bereits zu erkennen gegeben hat, wie er den Vertrag handhabt. Auch dann, wenn in den Abkommen nur von "Schwierigkeiten" gesprochen wird, sind darunter Meinungsverschiedenheiten und Streitigkeiten der Vertragspartner über die Durchführung des Abkommens zu verstehen.

Wenn in den Abkommen zwischen Streitigkeiten über die Auslegung und über die Anwendung unterschieden wird, so geht man dabei von der Vorstellung aus, daß es anlässlich der zum Streit führenden Handhabung des Vertrages möglich sein wird, die Auslegung als abstrakte Rechtsfrage der "richtigen" Auslegung von dem konkreten Anwendungsfall zu lösen und zum Gegenstand des Streits zu machen, so daß durch Einigung über die abstrakte Rechtsfrage zukünftige Streitfälle vermieden werden können. Eine Isolierung der abstrakten Auslegungsfrage vom konkreten Anwendungsfall muß Schwierigkeiten bereiten, weil die Anwendung im Einzelfall, die zu dem Streit führt, in der Regel nicht erkennen lassen wird, ob sie durch eine bewußt oder unbewußt fehlerhafte Subsumtion von zutreffend oder unzutreffend vorausgesetzten Tatsachen unter die Vertragsnorm oder durch Subsumtion unter die in bestimmter Weise interpretierte Vertragsnorm zustande gekommen ist.¹⁾

1) Zu der Verknüpfung zwischen Interpretation und Subsumtion bei Fragen, die Gegenstand einer Auslegungsentscheidung des "Board of Governors" nach Art. XVIII(b) des Abkommens über den Internationalen Währungsfond bilden können, vgl. Hexner in ZaöRV 20 (1959/60), S. 76f..

Ein Vertragspartner, dem daran gelegen ist, sich wegen der Auslegung einer Vertragsnorm für die Zukunft nicht zu binden, wird es vorziehen, im Einzelfall eine Vertragsverletzung zuzugeben oder sich darauf zurückziehen, daß seine Auslegung der Vertragsnorm wegen besonderer Umstände auf den Einzelfall beschränkt sei und nicht der sonst von ihm für maßgeblich gehaltenen abstrakten Auslegung entspreche.

Mit der Behauptung, es handele sich nicht um eine Frage der abstrakten Auslegung, sondern der Anwendung eines internationalen Vertrages, wird auch versucht, die Entscheidung internationaler Gerichte über die Auslegung zu verhindern. Bisher ist die Zuständigkeit des Europäischen Gerichtshofes, wenn ihm von nationalen Gerichten eine Frage über die Auslegung des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zur Vorabentscheidung gemäß Art. 177 EWG-Vertrag vorgelegt wurde¹⁾, von den Regierungen jeweils mit der Begründung gerügt worden, die Frage betreffe nicht die Auslegung, sondern die Anwendung des Vertrages.²⁾

Die Möglichkeit, sich schon vor der praktischen Handhabung des Abkommens zu vergewissern, ob der Vertragspartner mit der eigenen Auffassung über die Auslegung oder Anwendung übereinstimmt, ist für die obersten Finanzbehörden in den Doppelbesteuerungsabkommen dadurch vorgesehen, daß sie sich schon zur Beseitigung von Zweifeln über die Auslegung und Anwendung verständigen können. Die Abgrenzung der Auslegung von der Anwendung wird bei der Verständigung über "Zweifel" nicht auf die Schwierigkeiten

1) Vgl. dazu Rietz, S. 64f..

2) Europäischer Gerichtshof: U. vom 6.4.1962 (Rechtssache 13/61), Rspr. EurGH VIII, 105 (110); U. vom 5.2.1963 (Rechtssache 26/62), Rspr. EurGH IX, 7 (23f.); vgl. auch Ehle in NJW 1963, 974; Runge in NJW 1963, 749.

stoßen, die bei einem Streit anlässlich eines konkreten Einzelfalles auftreten, weil der über die Auslegung im Zweifel befindliche Vertragspartner die Frage, über die er sich zu verständigen wünscht, regelmäßig abstrakt fassen wird.

Das Verständigungsverfahren, soweit es aus Anlaß eines Streits zwischen den Vertragsparteien stattfinden kann, ist der völkerrechtlichen Streiterledigung durch Einigung zuzuordnen, und in dieser Zugehörigkeit ist auch die Ursache dafür zu sehen, daß das Verständigungsverfahren im völkerrechtlichen Schrifttum nicht genauer untersucht wird. Die Streitbeilegung durch Einigung erscheint als "die beste Art der Streiterledigung"¹⁾, und das Augenmerk konzentriert sich auf die Schwierigkeiten, die bestehen, wenn es nicht zu einer Einigung der Streitparteien kommt. In der "klassischen" Stufenleiter der Streiterledigungsmittel erscheint die Einigung an erster Stelle, und die Breite der Darstellung wächst über die Vermittlung, die Untersuchung und den Vergleich bis zu der Schiedsgerichtsbarkeit.²⁾

Während man im Rahmen der Darstellung der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit der Frage der Justiziabilität "politischer" Streitigkeiten besondere Aufmerksamkeit widmet, hat demgegenüber die Erledigung von Rechtsstreitigkeiten im politischen Verfahren erst in neuester Zeit und nur vereinzelt

1) Verdross, S. 335.

2) Vgl. als jüngste solcherart "klassische" Darstellung: Dahm, Bd. 2, S. 445-577.

Beachtung gefunden. Noch im Schrifttum der Zeit zwischen den Weltkriegen begnügte man sich damit, am Rande zu bemerken, daß zwischen einer "arbitrage judiciaire" und einer "arbitrage politique" - letzterer wurde auch die Billigkeitsentscheidung zugerechnet - unterschieden werden könne;¹⁾ erst nach dem zweiten Weltkrieg hat Alf ROSS für sämtliche Streiterledigungsmittel erstmals die Unterscheidung nach "rechtlichen" und "politischen" Verfahren getroffen. Danach sollen rechtliches und politisches Verfahren in der Weise unterschieden werden, daß das rechtliche Verfahren die Bestimmung der Rechtslage nach geltendem Recht bezweckt, während das politische Verfahren eine Lösung erstrebt, "die den Umständen nach als die opportuniste angesehen wird".²⁾

Diese Unterscheidung nach der Anwendung rechtlicher oder politischer Gesichtspunkte bei der Streitbeilegung leidet jedoch an dem Mangel, daß sie eine generelle Zuordnung der Streiterledigungsmittel zum rechtlichen oder politischen Verfahren nur bedingt zuläßt. Die Anwendung rechtlicher Gesichtspunkte ist grundsätzlich nur dann gewährleistet, wenn der Streit durch ein internationales Organ mit Gerichtsqualität, das den Auftrag hat, geltendes Recht anzuwenden, entschieden wird. Die generelle Zuordnung zum rechtlichen oder politischen Verfahren ist hinsichtlich der Streitbeilegungsmittel nicht möglich, bei denen sowohl rechtliche als auch politische Gesichtspunkte die Entscheidung internationaler Organe oder die Einigung der Streitparteien bestimmen können. Eine Feststellung darüber, ob ein internationales Organ ohne Gerichtsqualität oder die Streitparteien ihre Entscheidung oder Einigung in einem politischen oder rechtlichen Verfahren getroffen haben, wäre nach der von ROSS vorgesehenen Unterscheidung nur anhand einer Untersuchung jedes einzelnen Streiterledigungsfalles möglich.

1) S. Schindler, S. 56.

2) Ross, S. 258f..

Demgegenüber wäre zu empfehlen, ein Streitbeilegungsmittel grundsätzlich schon dann als dem politischen Verfahren zugehörig anzusehen, wenn wegen der beteiligten nationalen oder internationalen Organe nicht auszuschließen ist, daß politische Gesichtspunkte maßgebend sind. Als politische Regelung eines Streits sollte deshalb nicht nur die Entscheidung durch internationale politische Organe ¹⁾, sondern auch die Einigung der Streitparteien ²⁾ und selbst die Entscheidung internationaler Organe angesehen werden, die zwar als "Schiedsgericht" deklariert sind, deren Objektivität im Sinne richtiger Rechtsfindung aber wegen fehlender Unabhängigkeit ihrer Mitglieder nicht gesichert ist. ³⁾

Für die Streitbeilegung durch Einigung wird auch von Autoren, die eine Unterscheidung zwischen politischem und rechtlichem Verfahren nicht vornehmen, anerkannt, daß es sich um einen "process of bargaining, regardless of the legal ... merits" handle; soweit der Streit sich auf die Feststellung rechtlich relevanter Tatsachen bezieht, sei die Streitbeilegung durch Einigung "for fixing disputed facts objectively and impartially" nicht geeignet. ⁴⁾

Die Vorstellung, daß die Streiterledigungsmittel, die dem politischen Verfahren zugehörig sind, "insbesondere" zur Beilegung nichtjustiziabler politischer Streitigkeiten angewandt würden ⁵⁾,

-
- 1) Rousseau, S. 488-491 (No 636-639), bezeichnet als "règlement politique" nur die streitbeilegende Betätigung der Organe des Völkerbundes und der Vereinten Nationen.
 - 2) Ross, S. 283.
 - 3) Wengler, Völkerrecht, S. 701-704.
 - 4) Stone, S. 68; vgl. auch Rousseau, S. 478 (No 624); Schindler in Friedenswarte 1939, 34.
 - 5) Guggenheim, Lehrbuch des Völkerrechts, S. 684.

entspricht zwar einer idealen Zuordnung der jeweiligen Streitart zu dem adäquaten Streiterledigungsmittel; auf dem Gebiet der Doppelbesteuerungsabkommen und für zahlreiche Verträge auf anderen "unpolitischen" Gebieten ¹⁾ soll das Verständigungsverfahren mit Absicht nicht erkennen lassen, ob es sich um ein rechtliches oder um ein politisches Verfahren handelt.

Streitigkeiten über die Auslegung oder Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, von Verträgen auf dem Gebiet des Sozialwesens und des Rechtsverkehrs werden regelmäßig die Feststellung rechtlich relevanter Tatsachen, ihre rechtlich zutreffende Subsumtion unter eine Vertragsnorm oder deren Auslegung betreffen und sich demnach auf den Bereich der Streitigkeiten beschränken, die durch internationale Gerichte zur Entscheidung gebracht werden könnten. Dennoch wollen die Staaten die Beilegung dieser Streitigkeiten dem politischen Verfahren vorbehalten wissen; sie sehen deshalb als Streitbeilegungsmittel, in den Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich, das Verständigungsverfahren vor, das eine Einigung selbst gegen den Vertragszweck ermöglicht. Das Motiv dieser Regelung wird nicht nur in dem Widerstand gegen eine internationale Gerichtsbarkeit zu suchen sein, der vorzugsweise bei "starken" Staaten augenfällig ist, die den Weg des politischen Verfahrens wegen der Möglichkeit der Druckausübung gegenüber "schwachen" Staaten bevorzugen. Das Verständigungsverfahren wird formelhaft in die Mehrzahl der Doppelbesteuerungsabkommen

1) Vgl. oben S. 66, Anm. 1; S. 67, Anm. 1 u. 2.

aufgenommen, und Überlegungen über die Möglichkeit zukünftiger politischer Druckausübung dürften dabei kaum angestellt werden.

Die in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen anzutreffende wörtliche Übereinstimmung deutet darauf hin, daß die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren zu den "abgeschriebenen" Vertragsformeln gehören. Zukünftig wird es ausreichen, sich nur noch an Art. XXV des Musterentwurfs der OEEC ¹⁾ zu halten, um zu erfahren, welche Formulierung üblich ist.

Für die Frage nach dem Motiv der Staaten, dem politischen Verfahren den Vorzug zu geben, ist bemerkenswert, daß das Verständigungsverfahren auffallend häufig in Verträgen vorgesehen ist, die die Regelung öffentlichrechtlicher Beziehungen von Einzelpersonen zu den Vertragsstaaten zum Gegenstand haben.

An der Möglichkeit der Streitbeilegung durch Einigung wird selbst dann noch festgehalten, wenn wegen einer Menschenrechtsverletzung ein internationales Organ angerufen werden kann; nach Art. 28-30 der Europäischen Menschenrechtskonvention soll die Menschenrechtskommission sich in erster Linie darum bemühen, daß die beteiligten Parteien, d. h. auch zwei wegen einer Menschenrechtsverletzung im Streit befindliche Staaten, den Streit im Wege des "règlement amiable" beilegen.

Bei den Doppelbesteuerungsabkommen dürfte die Bevorzugung des politischen Streiterledigungsmittels gegenüber der Einschaltung eines internationalen Gerichts darauf zurückzuführen sein, daß die Vertragsstaaten das Verständigungsverfahren für den geeigneten Weg halten, ihre beiderseitigen fiskalischen Interessen ohne "Ein-

1) Vgl. oben S. 59 u. dort Anm. 2.

mischung" einer neutralen Instanz, d.h. auch auf Kosten der Steuerzahler, zu wahren. ¹⁾

Die Ursache für die ersichtliche Abneigung gegen die Einschaltung eines internationalen Gerichts dürfte hingegen nicht darin zu suchen sein, daß die neuere Vertragspraxis der Doppelbesteuerungsabkommen das Staatsangehörigkeitsprinzip ²⁾ aufgegeben hat; ³⁾ wenn die neueren Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich alle Personen begünstigen, die der Volkswirtschaft der Vertragsstaaten "angehören", so schließt dies nicht aus, daß ein Vertragsstaat ein internationales Gericht auch dann anrufen kann, wenn ein anderer Vertragsstaat das Abkommen gegenüber Staatsangehörigen dritter Staaten verletzt, oder selbst dann, wenn er das Abkommen gegenüber seinen eigenen Staatsangehörigen nicht einhält. ⁴⁾

Im Zusammenhang mit der Abneigung der Vertragsstaaten gegen die Einschaltung eines internationalen Gerichts ist auch die Formulierung der Bestimmungen über das Verständigungsverfahren psychologisch interessant; es wird vermieden, das Verständigungsverfahren als Mittel zur Lösung eines Streits zwischen den Vertragsstaaten um eine angebliche Vertragsverletzung kenntlich zu machen. Wenn in der Bestimmung über das Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen ⁵⁾ von einer Doppelbesteuerung durch die Finanzbehörden beider Vertragsstaaten gesprochen wird, "die den Grundsätzen dieses Abkommens widerspricht" und zu einem Verständigungsverfahren Anlaß geben kann, so ist damit nichts

1) Vgl. Wengler, Völkerrecht, S. 876 Anm. 3.

2) Vgl. oben S. 52.

3) Vgl. Spitaler in StuW 1950, Sp. 808.

4) Wengler, Völkerrecht, S. 589, 604.

5) Vgl. oben S. 51.

anderes als eine vertragswidrige Behandlung des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörden eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten gemeint, denn zu einer den "Grundsätzen" des Abkommens - gemeint sind seine "Bestimmungen" - widersprechenden Doppelbesteuerung kann es nur kommen, wenn sich eine Finanzbehörde nicht an die Vertragsverpflichtungen hält. Dennoch wird in entsprechenden Bestimmungen nur ausnahmsweise von einer "den Vorschriften dieses Abkommens widersprechenden Doppelbesteuerung" gesprochen ¹⁾, und die eindeutige Bezeichnung als Vertragsverletzung wird vermieden. In diesem Zusammenhang sei auch an den Gebrauch der Bezeichnung "Schwierigkeiten" für die zwischen den Vertragsstaaten bestehenden Streitigkeiten erinnert. ²⁾

Die Aufnahme von Bestimmungen über das Verständigungsverfahren in Verträge, die die Rechtsstellung von Einzelpersonen gegenüber den Vertragsstaaten regeln, läßt nicht nur auf das Desinteresse der Staaten an dem Schutz von Einzelpersonen durch Anrufung eines internationalen Gerichts schließen. Werden Bestimmungen über das Verständigungsverfahren in Verträge dieser Art aufgenommen, so wird dabei offenbar vorausgesetzt, daß die Regierungen oder obersten Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten in der Lage sein werden, den auf Grund des Verständigungsverfahrens gemeinsam eingenommenen Standpunkt über die "richtige" Auslegung oder Anwendung innerstaatlich auch dann durchzusetzen, wenn die betroffene Einzelperson

1) Z.B. Deutschland-USA, Art. XVII (1).

2) Vgl. oben S. 69.

diesen Standpunkt nicht für zutreffend hält; ¹⁾ an einem Verständigungsverfahren, das mit dem Risiko belastet ist, daß sein Ergebnis nicht für sämtliche innerstaatlichen Rechtsanwendungsorgane, d.h. auch für die nationalen Gerichte, verbindlich ist, würden die Regierungen oder obersten Verwaltungsbehörden nicht interessiert sein.

In der Beurteilung des politischen Streitbeilegungsmittels der Einigung als der "besten" Art der Streiterledigung auf völkerrechtlicher Ebene kann die Ursache dafür gesehen werden, daß die Frage nach der innerstaatlichen Wirkung der Beilegung von Rechtsstreitigkeiten durch Einigung in der Völkerrechtslehre bisher keine Beachtung gefunden hat. Das Problem der innerstaatlichen Verbindlichkeit des Ergebnisses der politischen Erledigung eines Rechtsstreits über völkerrechtliche Rechtsfragen durch Einigung der Streitparteien oder durch Entscheidung eines internationalen politischen Organs in seiner Bedeutung für die staatlichen Rechtsanwendungsorgane ist erst von WENGLER gesehen worden. ²⁾

- c) Die im Verständigungsverfahren erfolgte Einigung kann sich in Ansehung eines einzelnen Besteuerungsfalls aber auch darauf beziehen, daß ein Doppelbesteuerungsfall vorliegt, für den das Abkommen eine Regelung nicht vorsieht und für den eine konkrete Regelung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung vereinbart wird. In zahlreichen Abkommen ist vorgesehen, daß die obersten Finanzbehörden

1) Wengler, Völkerrecht, S. 876 Anm. 3.

2) Völkerrecht, S. 803-806, 811f..

sich zur "Beseitigung von Härten" auf Grund einer Doppelbesteuerung in Fällen, die durch das Abkommen nicht geregelt sind, verständigen können. ¹⁾ Für bestimmte Tatbestände wird die Beseitigung der Doppelbesteuerung ausdrücklich dem Verständigungsverfahren überlassen, so z.B. für die Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Doppelwohnsitz und Doppelstaatsangehörigkeit, bzw. bei Doppelwohnsitz und Staatsangehörigkeit eines dritten Staates, ferner bei Doppelwohnsitz des Steuerpflichtigen, wenn nicht festzustellen ist, zu welchem Vertragsstaat die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen. ²⁾

Das vorläufige Abkommen zwischen Dänemark und dem Deutschen Reich vom 14. 2. 1928 ³⁾ enthielt keinerlei abstrakte Zuteilungsnorm und überließ es den obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten, sich "von Fall zu Fall" über die Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet bestimmter Steuerarten zu verständigen.

Neben Verständigungsverfahren über die abstrakte Auslegung oder über die Durchführung des Abkommens sind auch Verständigungsverfahren mit dem Ziel der abstrakten Regelung "ungeregelter Fälle" und der eindeutigen Vertragsänderung oder Vertragsergänzung möglich.

Vertreter der Finanzminister des Deutschen Reichs und Ungarns

- 1) Die betreffenden Vertragsbestimmungen sind im Vertragsregister (im Anhang) unter c aufgeführt.
- 2) Vgl. zur älteren Abkommenspraxis Wengler, Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung, S. 32.
- 3) Deutscher Reichsanzeiger und Preußischer Staatsanzeiger 1928 Nr. 57.

kamen in einem Verständigungsverfahren, dessen Ergebnis in einem Protokoll vom 2.10.1937 niedergelegt ist, überein, daß bei der Betriebsstättenbesteuerung gemäß Art. II des deutsch-ungarischen Abkommens ¹⁾ zwar grundsätzlich von dem durch Sonderbilanz ausgewiesenen Einkommen auszugehen sei, daß aber zur Vermeidung von Härten beim Fehlen einer Sonderbilanz ausnahmsweise auch ein bestimmter Prozentsatz des Umsatzes zugrunde gelegt werden könne. ²⁾

Der sachliche Anwendungsbereich der von Frankreich auf dem Gebiet der direkten Steuern abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist teilweise im Wege des in diesen Abkommen vorgesehenen Verständigungsverfahrens auf die Umsatzsteuer für Lizenzgebühren, d.h. auf eine indirekte Steuer, ausgedehnt worden. ³⁾ Von den jeweils an die Finanzminister der Vertragsstaaten gerichteten und von diesen beantworteten, das Angebot für die Vereinbarung enthaltenden Noten sind einige vom französischen Finanzministerium ⁴⁾, andere vom Staatssekretär für das Budget ⁵⁾ abgesandt worden. Entsprechende Noten, die vom französischen Außenministerium ausgingen, sind auch auf diplomatischem Wege ausgetauscht worden. ⁶⁾

Wenn die obersten Finanzbehörden sich darauf beschränken, im Verständigungsverfahren die Doppelbesteuerung in den durch das Abkommen "ungeregelten Fällen" zu beseitigen und wenn die Trennung gegenüber anderen Einigungen, insbesondere gegenüber der Streiterledigung über die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkom-

1) Vgl. unten S. 82, Anm. 3.

2) I UN 265.

3) S. Chrétien in JCP 1960, I, 1561 No. 27.

4) Z.B. Notenwechsel mit dem norwegischen Finanzminister vom 9./25.10.1958, IX UN J. 5.

5) Z.B. Notenwechsel mit dem Finanzminister der Bundesrepublik Deutschland vom 24.7./15.8.1957, IX UN J. 4; mit dem niederländischen Finanzminister vom 28.7./19.8.1957, IX UN J. 3.

6) Z.B. Notenwechsel mit Dänemark vom 3.8./17.9.1959, IX UN J. 6; mit Österreich vom 15.9./1.10.1959, IX UN J. 7.

mens oder der Vertragsänderung, beachtet wird, so ist das "politische Verfahren" durchaus angemessen.

- d) Soweit Ergebnisse der Verständigungsverfahren bisher überhaupt veröffentlicht wurden, betrafen sie vorwiegend die abstrakte Auslegung von Vertragsnormen oder die gegenseitige Abstimmung des Verfahrens zur Durchführung von Abkommen, für die in den meisten Verträgen ein besonderes Verständigungsverfahren vorgesehen ist.¹⁾

Durch Notenaustausch vom 2.9./14.9.1949 verständigten sich der französische und der schwedische Finanzminister über die Auslegung von Art. 3 des französisch-schwedischen Doppelbesteuerungsabkommens hinsichtlich der Frage, unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeit eines Versicherungsunternehmens im anderen Staat als feste Geschäftseinrichtung zu behandeln ist.²⁾ Über die Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte im Sinne von Art. II des deutsch-ungarischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 6.11.1923³⁾ im Hinblick auf industrielle Unternehmen fand zwischen Vertretern der Finanzminister des Deutschen Reichs und Ungarns ein Verständigungsverfahren statt, dessen Ergebnis in einem Protokoll vom 16.3.1936 niedergelegt wurde.⁴⁾

Zur Vermeidung von Schwierigkeiten bei der Durchführung von Ab-

- 1) Z.B. Bundesrepublik Deutschland-USA, Art. 19: "(1) Die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten können Richtlinien erlassen, die für die Anwendung dieses Abkommens in ihrem Staatsgebiet erforderlich sind. (2) Zum Zwecke der Anwendung dieses Abkommens können die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unmittelbar miteinander verkehren."
- 2) II UN 59.
- 3) RGBl. 1925 II 642.
- 4) VII UN 3.

kommen, die der Anrechnungsmethode folgen, können sich die obersten Verwaltungsbehörden veranlaßt sehen, ihre Verwaltungsanordnungen zur Durchführung des Abkommens vorsorglich im Verständigungsverfahren abzustimmen; dem Erlaß der Verwaltungsanordnungen in der Bundesrepublik Deutschland ¹⁾ und den USA ²⁾ zur Durchführung des deutsch-amerikanischen Abkommens ging ein Verständigungsverfahren voraus. ³⁾

Häufig sind auch Vereinbarungen über die Durchführung des Abkommens hinsichtlich der Entlastung oder der Erstattung von den im Abzugswege an der Quelle erhobenen Kapitalertragssteuern im Verständigungsverfahren getroffen worden. ⁴⁾

Fragen der Auslegung und des Verfahrens bei der Durchführung des Abkommens können in einem Verständigungsverfahren auch nebeneinander behandelt werden.

In dem Verständigungsverfahren zwischen Vertretern der obersten Finanzbehörden der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz, dessen Ergebnisse in einem Protokoll vom 17. 3. 1961 festgehalten sind ⁵⁾, wurden neben der Frage der Auslegung des Begriffs "Grenzgänger" im Sinne von Art. 4 Abs. 2 deutsch-schweizerisches Abkommen (Ziff. 1 des Protokolls) auch Verfahrensfragen hin-

-
- 1) Verwaltungsanordnung der Bundesregierung vom 21. 2. 1957, BStBl. 1957 I 154.
 - 2) United States Code, Title 26 - Internal Revenue, 1954, Chapter 1, Subchapter G, Part 503; Sammlung der Regulations under Tax Conventions in Federal Tax Regulations 1963, vol. 2, pp. 1063-1469.
 - 3) Vgl. Korn-Dietz, USA, S. 44.
 - 4) Z. B.: Finnland-Schweiz vom 17. 6. 1957, IX UN A. (1) 35; Liechtenstein-Österreich vom 7. 12. 1955, IX UN A. (1) 1; Norwegen-Österreich vom 4. / 25. 3. 1960, IX UN A. (1) 71; Norwegen-Schweiz vom 3. 7. 1955, IX UN A. (1) 23; Österreich-Schweden vom 13. / 22. 2. 1960, IX UN A. (1) 70.
 - 5) BStBl. 1961 II 98.

sichtlich der Erstattung der Kapitalertragssteuer an der Quelle (Ziff. 4 des Protokolls) behandelt.

Soweit die im Verständigungsverfahren getroffene Einigung sich auf die abstrakte Auslegung oder konkrete Anwendung des Abkommens bezieht, ist ihre innerstaatliche Wirkung jedoch höchst zweifelhaft. Das soll im folgenden Kapitel untersucht werden.

II. Kapitel

Wirkung des Verständigungsverfahrens

im Staat

§ 4 Allgemeines über die innerstaatliche Durchsetzung des Verständigungsergebnisses

Der für die Aufnahme von Bestimmungen über das Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen vorausgesetzten Annahme, daß die obersten Finanzbehörden in der Lage sein werden, das Verständigungsergebnis innerstaatlich durchzusetzen, kann insoweit unbedenklich gefolgt werden, als die obersten Finanzbehörden dem Verständigungsergebnis im Staat eine relative Wirkung verschaffen können. Als relativ soll die Wirkung verstanden werden, die die obersten Finanzbehörden im Wege der Anweisung an die ihnen weisungsunterworfenen Rechtsanwendungsorgane der Exekutive herbeiführen können. Von einer absoluten Wirkung des Verständigungsergebnisses soll hingegen nur dann gesprochen werden, wenn auch die von der Exekutive unabhängigen staatlichen Rechtsanwendungsorgane der Jurisdiktion an das Verständigungsergebnis gebunden sind.

Auf Schwierigkeiten bei der Durchsetzung mit dem Ziel, dem Verständigungsergebnis wenigstens relative Wirkung zu verschaffen, kann die oberste Finanzbehörde eines Bundesstaates stoßen, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen auch für die von den Gliedstaaten in eigener Kompetenz erhobenen Steuern abgeschlossen wurde und der obersten Finanzbehörde des Gesamtstaates

in Ansehung der Erhebung dieser Steuern eine generelle Weisungsbefugnis gegenüber den Finanzbehörden der Gliedstaaten nicht zusteht. Nimmt man hinsichtlich des Verständigungsergebnisses eine spezielle Weisungsbefugnis gegenüber den Finanzbehörden der Gliedstaaten an, dann besteht die Gefahr, daß der Gesamtstaat ¹⁾ auf diesem Wege in die Steuerhoheit der Gliedstaaten eingreift.

So ist zweifelhaft, ob die Eidgenössische Steuerverwaltung im internationalen Verständigungsverfahren auf die Erhebung kantonaler Steuern verzichten kann. ²⁾ Wird die Befugnis zum Verzicht als mit der kantonalen Steuerhoheit unvereinbar verneint, darf der Bundesbehörde auch nicht die Möglichkeit eingeräumt sein, die Steuerbehörde des Gliedstaates anzuweisen, von der Steuererhebung abzusehen.

Kann sich die oberste Finanzbehörde des Gesamtstaates (bzw. Zentralstaates) über Sachverhalte verständigen, die Steuerarten betreffen, deren Verwaltung den Gliedstaaten vorbehalten ist, und muß man ihr insoweit eine spezielle Weisungsbefugnis zuerkennen, dann sind die Gliedstaaten gegen Eingriffe in ihre Verwaltungskompetenz nicht geschützt. Um entsprechenden Eingriffen vorzubeugen, haben die Länder der Bundesrepublik Deutschland im Hinblick auf Art. 108 Abs. 3 GG, der ihnen die Verwaltung bestimmter Steuerarten vorbehält, geltend gemacht, daß in Verständigungsverfahren nach Art. 8 Abs. 2 und Abs. 6 "Zu Art. 3" Schlußprotokoll des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens der Bundesminister der Finanzen nur als Übermittlungsstelle der Landesfinanzverwaltungen tätig werden dürfe. ³⁾ Die Bundesregierung vertritt demgegenüber die Ansicht,

- 1) Nach dem dreigliedrigen Bundesstaatsbegriff wäre die Bezeichnung "Gesamtstaat" hier durch "Oberstaat" oder "Zentralstaat" zu ersetzen, vgl. Mangoldt-Klein, Anm. III 1 u. 2 zu Art. 20 GG; für die Schweiz vgl. Nawiasky, S. 11, 14 f..
- 2) Blumenstein, I., in ASA 18 (1949/50), 299.
- 3) BT-Drs. 1958 Nr. 543, Anlage 2.

daß der Bundesminister der Finanzen "nicht nur" die Funktion einer Übermittlungsstelle habe und beruft sich unter anderem darauf, daß auch die Eidgenössische Steuerverwaltung für die zwischenstaatliche Abwicklung des Abkommens zuständig sei, "obwohl es sich - ähnlich der Rechtslage der Bundesrepublik - bei den ... Steuern zu einem wesentlichen Teil um Steuern der Kantone handelt".¹⁾

Die Unterscheidung zwischen relativer und absoluter Wirkung des Verständigungsverfahrens ist nur für Staaten sinnvoll, in denen die Gewaltenteilung auch auf dem Gebiet des Steuerwesens realisiert, die Anrufung von Finanzgerichten oder von anderen Gerichten mit Steuerjurisdiktionsauftrag möglich und deren Unabhängigkeit gewährleistet ist.

Schon dann, wenn Steuergerichte zwar eingerichtet, diese aber an spezielle oder generelle Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden gebunden sind, ist eine Unterscheidung zwischen relativer und absoluter Wirkung des Verständigungsergebnisses insoweit entbehrlich, als dann die Finanzbehörde die uneingeschränkte Durchsetzung des Verständigungsergebnisses selbst in der Hand hat. Über andere, weniger augenfällige Wege der Einflußnahme der obersten Finanzbehörden auf grundsätzlich unabhängige Justizorgane durch Einschaltung anderer Exekutivorgane wird noch zu sprechen sein.

Dem Fehlen einer innerstaatlichen Gerichtsbarkeit käme es gleich, wenn Sachverhalte, über die ein Verständigungsverfahren stattgefunden hat oder stattfinden kann, der innerstaatlichen Gerichtsbarkeit in der Weise entzogen wären, daß die innerstaatlichen Gerichte sich allgemein für unzuständig erklären müßten, wenn sie wegen eines solchen Sachverhalts angerufen werden. Das hätte wegen der weiten Fassung der Bestimmungen über die Anlässe, aus denen

1) BT-Drs. 1958 Nr. 543, Anlage 3.

ein Verständigungsverfahren stattfinden kann, zur Folge, daß die innerstaatlichen Gerichte von jeglicher Anwendung der zu innerstaatlichem Recht erklärten Vertragsnormen ausgeschlossen wären. Die Doppelbesteuerungsabkommen enthalten aber keine generellen Bestimmungen, denen zu entnehmen wäre, daß das Verhalten der innerstaatlichen Rechtsanwendungsorgane der Exekutive bei der Anwendung der zu innerstaatlichem Recht erklärten Vertragsnormen der Nachprüfung durch innerstaatliche Gerichte allgemein entzogen und für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des Verhaltens der Exekutivorgane allein die obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten im Verständigungsverfahren zuständig sein sollen. Gegen die Absicht der Vertragsstaaten, die innerstaatliche Vertragsanwendung durch ihre Exekutivorgane, die den Gegenstand eines Verständigungsverfahrens bilden kann, jeder Nachprüfung durch innerstaatliche Gerichte zu entziehen, spricht vielmehr, daß in Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen regelmäßig bestimmt wird, daß er den Antrag "unbeschadet innerstaatlicher Rechtsmittel" ¹⁾ stellen kann. Wenn aber in Doppelbesteuerungsabkommen ein Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen vorgesehen und bestimmt ist, daß der Steuerpflichtige auch innerstaatliche Rechtsmittel in Anspruch nehmen kann, dann gehen die Vertragsstaaten davon aus, daß für die Beurteilung eines Sachverhalts, der Gegenstand eines Verständigungsverfahrens sein kann, auch die innerstaatlichen Ge-

1) Vgl. oben S. 51 f.,

richte zuständig sind. Soweit Doppelbesteuerungsabkommen von Staaten geschlossen werden, in denen schon auf Grund einer Anweisung in der Verfassung (vgl. Art. 19 Abs. 4 GG) die Anwendung innerstaatlich verbindlicher Normen, d.h. auch der für innerstaatlich verbindlich erklärten Normen des Völkervertragsrechts, durch Exekutivorgane der Nachprüfung durch innerstaatliche Gerichte unterliegt, ist hinsichtlich dieser Verträge beim Fehlen ausdrücklicher Bestimmungen nicht anzunehmen, daß die Vertragsstaaten für Sachverhalte, über die ein Verständigungsverfahren stattfinden kann, die Zuständigkeit ihrer innerstaatlichen Gerichte allgemein ausschließen wollten. Hinzu kommt, daß in Staaten, in denen die Gewaltenteilung verfassungsrechtlich garantiert ist, staatliche Rechtsprechungsfunktionen ohne Verfassungsänderung den innerstaatlichen Gerichten nicht entzogen und auf völkerrechtlicher Ebene tätigen nichtrichterlichen Organen übertragen werden können.¹⁾ Es ist deshalb in Ansehung der Doppelbesteuerungsabkommen davon auszugehen, daß die Entscheidungsbefugnis hinsichtlich der Sachverhalte, die den Gegenstand eines Verständigungsverfahrens bilden können, den innerstaatlichen Gerichten jedenfalls nicht von vornherein allgemein entzogen ist. Die Untersuchung ist vielmehr darauf zu richten, ob Sachverhalte für innerstaatliche Gerichte in der Weise unnachprüfbar werden, daß

1) Zur Übertragung innerstaatlicher Rechtsprechungsfunktionen auf internationale Organe ohne Gerichtsqualität und der Wirkung ihrer Entscheidungen im Staat vgl. Wengler, Völkerrecht, S. 811f..

die Gerichte an das Verständigungsergebnis gebunden sind, d.h. konform dem Verständigungsergebnis zu entscheiden hätten. Diese Bindung des innerstaatlichen Gerichts hätte dann die absolute Wirkung des Verständigungsergebnisses zur Folge.

Die Frage der absoluten innerstaatlichen Wirkung des Verständigungsergebnisses wird akut, wenn das Verständigungsverfahren einen Sachverhalt betrifft, der auch Gegenstand eines Verfahrens vor einem innerstaatlichen Gericht geworden ist. Das innerstaatliche Gericht kann mit dem Sachverhalt aus verschiedenen Anlässen befaßt werden, vorwiegend dann, wenn ein Steuerpflichtiger zu dem Sachverhalt in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht einen anderen Standpunkt einnimmt als die Steuerbehörden der Vertragsstaaten.

Zu einem Festhalten an seinem von dem Verständigungsergebnis abweichenden Standpunkt kann der Steuerpflichtige selbst dann veranlaßt sein, wenn die Doppelbesteuerung in dem auf seinen Antrag eingeleiteten Verständigungsverfahren zwar beseitigt wurde, ihn aber nach dem Verständigungsergebnis der Staat besteuern soll, dem seiner Ansicht nach das Besteuerungsrecht durch das Abkommen nicht zugeteilt ist. Hat z.B. der Steuerpflichtige, der in den Staaten A und B besteuert wird, im Staat B ein Rechtsmittel eingelegt, weil er diesen nach dem Abkommen zur Ausübung des Besteuerungsrechts nicht für berechtigt hält, und hat er im Staat A ein Verständigungsverfahren beantragt, in dem die obersten Finanzbehörden sich einigen, daß dem Staat B das Besteuerungsrecht zusteht, wird der Steuerpflichtige keine Veranlassung sehen, das im Staat B eingelegte Rechtsmittel zurückzunehmen, wenn die Steuersätze des Staates B höher sind als die des Staates A.

Das staatliche Gericht kann mit dem Sachverhalt auch befaßt werden, wenn sich ein Steuerpflichtiger auf das Verständigungs-

ergebnis beruft und fordert, daß für den Sachverhalt von den Steuerbehörden entsprechend der im Verständigungsverfahren getroffenen Einigung verfahren wird, während die Steuerbehörde das Vorliegen einer Einigung bestreitet, oder wenn das Ergebnis des Verständigungsverfahrens von Steuerbehörde und Steuerpflichtigem verschieden ausgelegt wird. Eine weitere Möglichkeit dafür, daß ein innerstaatliches Gericht mit einem Sachverhalt befaßt wird, der Gegenstand eines Verständigungsverfahrens gewesen ist, besteht, wenn ein Steuerpflichtiger geltend macht, daß die Steuerbehörde, die in einem gleichgelagerten Fall, über den sie sich verständigt hat, in bestimmter Weise verfahren ist, in dem ihn betreffenden Fall entsprechend verfahren müßte.

Die genannten Anlässe beziehen sich auf Verfahren vor innerstaatlichen Gerichten der Steuerjurisdiktion, die über die Anfechtung von Steuerverwaltungsakten zu befinden haben. Es können aber auch andere staatliche Gerichte mit Sachverhalten befaßt sein, hinsichtlich derer ein Verständigungsverfahren stattgefunden hat, z.B. Gerichte der Steuerstraferichtbarkeit, wenn sie die Begründetheit einer Steuerforderung selbständig zu prüfen haben, oder Zivilgerichte in Rechtsstreitigkeiten aus Steuersukzessions- oder Steuersubstitutionsverträgen.

Die Frage, wie staatliche Gerichte vorzugehen haben, wenn in Ansehung des von ihnen zu beurteilenden Sachverhalts ein Verständigungsergebnis vorliegt, wird damit noch nicht beantwortet, daß man betont, daß das Verständigungsverfahren gegenüber dem innerstaat-

lichen Rechtsmittel "völlig unabhängig" sei.¹⁾ Die Unabhängigkeit des Verständigungsverfahrens vom innerstaatlichen Rechtsmittel wird in den Abkommen im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen aber nur in verfahrensrechtlicher Hinsicht in der Weise vorgesehen, daß der Steuerpflichtige gleichzeitig sowohl das innerstaatliche Rechtsmittel in Anspruch nehmen als auch das Verständigungsverfahren beantragen kann, d.h. der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens setzt die Erschöpfung des innerstaatlichen Rechtsweges nicht voraus.

Eine teilweise Erschöpfung des innerstaatlichen Rechtsweges wird von einigen nationalen Steuerverwaltungen als Voraussetzung dafür verlangt, daß in eine Erörterung über die Einleitung des Verständigungsverfahrens eingetreten wird. Obwohl in den Doppelbesteuerungsabkommen eine entsprechende Einschränkung nicht vorgesehen ist, verlangt die deutsche Steuerverwaltung, bevor sie einen Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens prüft, die Beibringung einer Einspruchsentscheidung nach § 259 AO²⁾, und in einem Protokoll vom 11.12.1953 wird als Ergebnis eines Verständigungsverfahrens zwischen den obersten Finanzbehörden der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz in Ziff. 6 folgendes festgehalten:

"Ein Steuerpflichtiger soll von Artikel 13, Absatz 1 DBAD in der Regel erst dann Gebrauch machen, nachdem er im anderen Vertragsstaate eine Rechtsmittelentscheidung in erster Instanz herbeigeführt hat. Diese Präzisierung entspricht schweizerischer Praxis."³⁾

Ein Steuerpflichtiger, der sich in der Bundesrepublik Deutschland

1) Korn-Dietz, Vorbem. S. 66f.,

2) Korn-Dietz, Vorbem. S. 67.

3) Locher, Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen (Vorwort: "Das Werk hat ... keinen amtlichen Charakter") A III 5a-1 (5).

anhand amtlicher Publikationen darüber informieren möchte, wie er sein Verhalten gegenüber den Steuerbehörden einzurichten hat, wird frühestens aus der Antwort der Steuerverwaltung erfahren können, daß er seinen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens erst nach einer Rechtsmittelentscheidung erster Instanz stellen soll. Das Protokoll vom 11.12.1953 ist in der Bundesrepublik Deutschland bisher amtlich nicht veröffentlicht worden, so daß auch die Finanzgerichte auf private Publikationen angewiesen sind.¹⁾ In der Schweiz ist der Inhalt des Protokolls vom 11.12.1953 teilweise erst in dem Kreisschreiben des Bundesrates an die Kantonsregierungen vom 2.10.1959 wiedergegeben und publiziert worden.²⁾

Damit, daß das Verständigungsverfahren eingeleitet und fortgeführt werden kann, wenn das innerstaatliche Rechtsmittel eingelegt wird, ist noch nichts darüber ausgesagt, ob das staatliche Gericht bei der Anwendung der zu innerstaatlichem Recht erklärten Vertragsnormen ein vorliegendes Verständigungsergebnis zu berücksichtigen hat. Die gegenseitige Unabhängigkeit bewirkt auch keinen gegenseitigen Ausschluß in der Weise, daß immer dann, wenn ein Verständigungsverfahren stattgefunden und zu einem Ergebnis geführt hat, für den Steuerpflichtigen keine Veranlassung bestehen würde, den innerstaatlichen Rechtsweg zu beschreiten oder weiter zu beschreiten. Dazu kann sich der Steuerpflichtige auch dann veranlaßt sehen, wenn ihm im Verständigungsverfahren "geholfen" wurde³⁾, und er wird das innerstaatliche Rechtsmittel insbesondere dann in Anspruch nehmen wollen, wenn erst auf Grund des Verstan-

1) Vgl. Finanzgericht Freiburg, U. vom 30.5.1962, EFG 1963 Nr. 28.

2) BBl. 1959 II 670.

3) Vgl. das konstruierte Beispiel oben S. 90.

digungsergebnisses ein Steuerverwaltungsakt ergeht und er den von den Steuerbehörden im Verständigungsverfahren eingenommenen Standpunkt nicht teilt.

Abgesehen von beiläufigen Äußerungen, etwa, daß eine Verständigung, "deren Rechtsgrundlage das Abkommen selbst bildet", innerstaatliches materielles Steuerrecht schaffe¹⁾, ist die Frage der Wirkung des Verständigungsverfahrens im Staat bisher nur im schweizerischen Schrifttum erörtert worden. Bei der Behandlung der von Ernst BLUMENSTEIN²⁾ erstmals aufgeworfenen Frage der innerstaatlichen Wirkung von Verständigungsergebnissen wird zwischen dem Verständigungsverfahren für den einzelnen Besteuerungsfall, insbesondere auf Antrag des Steuerpflichtigen, und der Verständigung "allgemeiner Art" unterschieden. Die Frage, ob die schweizerischen Gerichte an das Verständigungsergebnis für den einzelnen Besteuerungsfall gebunden sind, wird einerseits mit der Begründung verneint, daß die Unabhängigkeit des Verständigungsverfahrens vom innerstaatlichen Rechtsweg in den Abkommen ausdrücklich vorgesehen sei³⁾, andererseits wird eine Bindung der staatlichen Gerichte an das Verständigungsergebnis als "mit den in der Schweiz geltenden staatsrechtlichen Anschauungen in Widerspruch" stehend angesehen⁴⁾ und die Meinung vertreten, daß nach allgemeinem Rechts-

1) So Rennebaum-Zitzlaff, S.27; ähnlich Schmitz, S.1269.

2) In ASA 1 (1932/33), 65-67.

3) Blumenstein, I., in Rechtsquellenprobleme im schweizerischen Recht, S.202.

4) Blumenstein, E., in ASA 1 (1932/33), 65f.; System des Steuerrechts, S.92.

grundsatz das Gericht nur durch das gesetzte Recht, "nicht aber durch die diesem für einen Einzelfall durch Verwaltungsbehörden gegebene Auslegung gebunden werden" könne.¹⁾ Demgegenüber wird von anderen Autoren behauptet, eine absolute innerstaatliche Wirkung sei für die Verständigung im Einzelfall anzunehmen, weil die Steuerbehörden zu dieser Verständigung durch das Abkommen ermächtigt seien.²⁾

Auch für das Verständigungsverfahren "allgemeiner Art" wird die innerstaatliche Verbindlichkeit von Irene und Ernst BLUMENSTEIN mit der Begründung verneint, daß sie geeignet sei, den Steuerpflichtigen des Rechtsschutzes zu "berauben"³⁾, oder daß sie einen verfassungswidrigen Eingriff in die kantonale Steuersouveränität darstelle.⁴⁾ Ausnahmsweise sei es anders, "wo das Abkommen den obersten Verwaltungsbehörden die Kompetenz zum Erlaß allgemeiner Anordnungen gibt".⁵⁾ Insoweit handele es sich um eine Delegation der gesetzgebenden Gewalt, und die Verwaltungsbehörden seien zum Erlaß von Rechtsverordnungen ermächtigt; die Gerichte hätten aber die Rechtsverordnungen darauf zu überprüfen, ob sie sich im Rahmen der durch das Abkommen übertragenen Verordnungsgewalt hielten und keiner Abkommens-

1) Blumenstein, I., in ASA 18 (1949/50), 300f..

2) So Siegrist, S.216, unter Berufung auf Guggenheim in ZSchwR 51 (1932), 305 Anm.57.

3) Blumenstein, I., in ASA 17 (1948/49), 446.

4) Blumenstein, E., in ASA 1 (1932/33), 66 f..

5) Blumenstein, E., System des Steuerrechts, S.92.

vorschrift widersprechen.¹⁾

Demgegenüber wird von anderen die Ansicht vertreten, daß jedes Ergebnis eines Verständigungsverfahrens verbindlich sein müsse, denn es beruhe auf einer, nach schweizerischem Recht möglichen, in einen internationalen Vertrag aufgenommenen Ermächtigung zum Abschluß eines weiteren Vertrages.²⁾

Wird bei der Frage nach der Wirkung des Verständigungsverfahrens im Staat von der Unterscheidung zwischen dem Verständigungsverfahren zur Regelung eines einzelnen Steuerfalls und dem Verständigungsverfahren mit dem Ziel einer allgemeinen Regelung ausgegangen, so wird damit nur etwas über die Quantität der von den Steuerbehörden angestrebten Regelung, nichts hingegen über deren rechtliche Qualität ausgesagt. Sowohl der Regelung eines einzelnen Besteuerungsfalls als auch einer allgemeinen Regelung können Feststellungen der beteiligten Finanzbehörden über jeweils verschiedene vertragsrechtlich relevante Sachverhalte zugrunde liegen, von denen die rechtliche Qualität der innerstaatlich angestrebten Regelung abhängig ist. Eine Bindung der staatlichen Gerichte an das Ergebnis eines Verständigungsverfahrens zur Regelung eines Einzelfalles kann nicht schon grundsätzlich mit der Begründung abgelehnt werden, das Gericht werde nur durch das gesetzte Recht, nicht aber durch die Auslegung gebunden, die die

1) Blumenstein, I., in ASA 18 (1949/50), 301f..

2) Guggenheim in ZSchwR 51 (1932), 305; s. auch in SJK 487, III, 4.

Finanzbehörden diesem Recht gegeben haben;¹⁾ der von den Steuerbehörden angestrebten Regelung des Einzelfalles braucht nämlich nicht notwendig nur eine Feststellung darüber zugrunde zu liegen, wie das Abkommen in diesem Einzelfall auszulegen ist. Die von den obersten Finanzbehörden angestrebte Regelung des einzelnen Besteuerungsfalls kann auch auf anderen Feststellungen beruhen: wird in den Abkommen vorgesehen, daß die obersten Finanzbehörden sich zur Beseitigung von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung verständigen, so kann die Feststellung schon die Anwendung im Sinne der Faktenfeststellung und Subsumtion unter eine nicht auslegungsbedürftige Vertragsnorm betreffen.

Nach den Abkommen, die der Aufteilungsmethoden folgen, wird eine im Staat A ansässige Person, die aus einem gewerblichen Unternehmen Einkünfte bezieht, das auch im Vertragsstaat B tätig ist, hinsichtlich der im Staat B erzielten Einkünfte dort besteuert, wenn der im Staat B gelegene Unternehmensteil eine Betriebsstätte ist. Was eine Betriebsstätte ist, wird in den neueren Abkommen regelmäßig eingehend definiert und mit Beispielen erläutert.²⁾ Schwierigkeiten oder Zweifel hinsichtlich der Anwendbarkeit der Vertragsvorschrift über die Aufteilung der Unternehmenseinkünfte werden sich deshalb meist aus der Frage ergeben, ob die tatsächlichen Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsstätte vorliegen. Die Feststellung im Verständigungsverfahren wird sich dann nur darauf beziehen, ob die tatsächlichen Voraussetzungen für eine Subsumtion unter die Aufteilungsnorm vorliegen.

Ist bei der Frage über die Wirkung des Verständigungsergebnisses im Staat zunächst davon auszugehen, daß die Anwendung

1) Vgl. oben S. 94f. u. Anm. 1 S. 95.

2) S. dazu Brunner, S. 29-35.

der für innerstaatlich anwendbar erklärten Vertragsnormen der Doppelbesteuerungsabkommen den staatlichen Gerichten grundsätzlich nicht entzogen ist und sie sich nicht für unzuständig zu erklären haben, wenn ihnen die Anwendung dieser Normen durch staatliche Rechtsanwendungsorgane der Exekutive zur Nachprüfung vorgelegt wird, dann ist bei der anzuschließenden Frage, ob die Gerichte wenigstens für bestimmte vertragsrechtlich relevante Sachverhalte an die im Verständigungsverfahren getroffenen Einigungen gebunden sind und konform zu entscheiden hätten, zu berücksichtigen, daß die im Verständigungsverfahren getroffenen Feststellungen unter dem Gesichtspunkt der rechtlichen Qualität unterschiedliche Sachverhalte betreffen können. Dem staatlichen Gericht kann das Ergebnis eines Verständigungsverfahrens vorliegen, das eine der folgenden Aussagen zum Inhalt hat:

- (1) daß die unter eine nicht auslegungsbedürftige Vertragsnorm subsumierbaren Tatsachen vorliegen;
- (2) daß eine Vertragsnorm für den konkret zu beurteilenden Fall oder abstrakt in bestimmter Weise auszulegen sei;
- (3) daß bei der Durchführung des Abkommens ein bestimmtes Verfahren zu beachten sei;
- (4) daß das Abkommen für bestimmte tatsächliche Voraussetzungen keine Regelung vorsehe, verbunden mit der weiteren Erklärung, daß der konkrete Fall oder alle zukünftig vorkommenden Fälle bei entsprechenden tatsächlichen Voraussetzungen in bestimmter Weise geregelt werden sollen;

(5) daß die bisher auf Grund des Abkommens bestehende Rechtslage in bestimmter Weise geändert werden soll.

Dem staatlichen Gericht kann aber auch das Ergebnis eines Verständigungsverfahrens vorliegen, das nicht erkennen läßt, welcher Gruppe der oben beschriebenen Verständigungsergebnisse es angehört, und dem das Gericht nur entnehmen kann, daß die obersten Finanzbehörden sich in bestimmter Weise über ihr Besteuerungsrecht im konkreten Fall geeinigt haben.

Auf das Bemühen der Finanzbehörden, die im Verständigungsverfahren getroffenen Feststellungen nicht bekannt werden zu lassen, offensichtlich, um nicht aufzudecken, wie ein Verständigungsergebnis zustande gekommen ist, stößt man bei der Veröffentlichung des Protokolls des deutsch-schweizerischen Verständigungsverfahrens vom 17. 3. 1961.¹⁾ Das Fehlen der Veröffentlichung der Ziffern 7 und 8 des Protokolls wird in dem mitveröffentlichten Erlaß des Finanzministers des Landes Nordrhein-Westfalen²⁾ folgendermaßen erklärt: "Unter Nr. 7 der Verhandlungsniederschrift ist das Ergebnis der Behandlung von Einzelfragen protokolliert. Der Herr Bundesminister der Finanzen hat darüber die jeweils zuständigen Herren Finanzminister (Finanzsenatoren) der Bundesländer durch besonderes Schreiben unterrichtet. - Nr. 8 der Verhandlungsniederschrift enthält lediglich die Vereinbarung, daß Nr. 7 nicht zur Veröffentlichung bestimmt ist."

Der Grund für das Verschweigen der Vorgänge, die einer derartigen "de facto-Verständigung" zugrunde liegen, kann und wird häufig darin zu suchen sein, daß das Verständigungsergebnis gar nicht auf einer rechtsanwendenden Feststellung über einen vertrags-

1) Vgl. oben S. 83f.

2) BStBl. 1961 II 98.

rechtlich relevanten Sachverhalt der aufgeführten Art, sondern nur oder vorwiegend auf einer so eindeutig politisch bestimmten Eini-
gung beruht, daß selbst die obersten Finanzbehörden es für ausge-
schlossen halten, sie "rechtlich" einzukleiden.

§ 5 Begründung und Zulässigkeit der innerstaatlichen Verbindlich-
keit des Verständigungsergebnisses im einzelnen

- a) Für eine im Verständigungsverfahren von den obersten Finanzbehör-
den getroffene Feststellung über einen vertragsrechtlich rele-
vanten Sachverhalt kann die innerstaatliche Verbindlichkeit im Sinne
einer Bindung der staatlichen Gerichte schon dann gesichert sein,
wenn das staatliche Gericht in Ansehung der in Betracht kommenden
Sachverhalte an die Äußerungen der Regierung oder einzelner Fach-
minister gebunden ist. Vorausgesetzt, staatliche Gerichte wären bei
der Handhabung des zu innerstaatlichem Recht erklärten Völkerver-
tragsrechts hinsichtlich aller oder einzelner Fragen an die einseitige
Äußerung der eigenen Regierung gebunden, dann werden sie geneigt
sein, die durch Organe zweier Vertragsstaaten zustande gekommene
Feststellung zu diesen Fragen entsprechend der einseitigen Äußerung
nur ihrer eigenen Staatsorgane zu behandeln und sich auch insoweit
für gebunden zu halten.¹⁾ Insbesondere dann, wenn die Bindung an
Äußerungen eigener Staatsorgane nicht auf Gesetz, sondern auf eige-

1) Vgl. Wengler, Völkerrecht, S. 806f..

ner Selbstbeschränkung ihrer Unabhängigkeit durch die Gerichte be-
ruht, werden diese in einer durch Organe mehrerer Vertragsstaaten
getroffenen Feststellung das am häufigsten gebrauchte Argument für
eine Selbstbeschränkung der Gerichte in völkerrechtlichen Fragen be-
stätigt sehen: "Both the Government and the courts are the organs of
the State, and reasons of stability and convenience in international
intercourse require that a State should not address its neighbours in
two voices." ¹⁾

Selbst dann aber, wenn die Gerichte von sich aus nicht geneigt
sein sollten, sich an die Feststellung gebunden zu sehen, etwa, weil
an ihrem Zustandekommen, wie bei den Verständigungsverfahren
nach den Doppelbesteuerungsabkommen, der Finanzminister, nicht
hingegen die zur Abgabe verbindlicher Äußerungen zuständige Re-
gierung oder ein anderer Fachminister beteiligt war, wird es dem
Finanzminister nicht schwerfallen, das Verständigungsergebnis dem
Gericht über das zur Abgabe verbindlicher Äußerungen zuständige
Regierungsorgan zuzuleiten. Die Vermutung, daß das zur Abgabe
der für die Gerichte verbindlichen Äußerung zuständige Regierun-
gsorgan, häufig ist es der Außenminister, nur als Übermittlungsstelle
eines anderen Fachministers tätig wird, liegt schon bei einseitigen
Äußerungen nahe, wenn der unzuständige Fachminister an dem Aus-
gang des Rechtsstreits, für den die Äußerung eingeholt wird, interes-
siert ist.

1) Lauterpacht, S. 390; Übersicht über weitere Argumente bei
Wengler, Völkerrecht, S. 816.

Die preußische "Verordnung wegen streitig gewordener Auslegung von Staatsverträgen" vom 25.1.1823¹⁾, deren "Erwägungen" einen Katalog der noch heute gebrauchten Argumente für die Bindung der Gerichte an Regierungsäußerungen in völkerrechtlichen Fragen aufstellten, bestimmte, daß u. a. bei Prozessen zwischen Privatpersonen und dem Fiskus das Gericht, wenn die Auslegung der Bestimmung eines Staatsvertrages streitig war, "vor Abfassung des Erkenntnisses die Äußerung des Ministeriums der auswärtigen Angelegenheiten einzuholen und sich darnach bei der Entscheidung lediglich zu achten" hatte. Der preußische Justizminister mußte in einem für die preußischen Gerichte bestimmten "Belehrenden Rescript" vom 22.11.1826²⁾ darauf hinweisen, daß dem Ministerium der auswärtigen Angelegenheiten bei der Abgabe der von den Gerichten einzuholenden Äußerungen nach der VO vom 25.1.1823 "eine ganz freie, von dem Interesse der Parteien unabhängige Stellung gegeben ist", denn wäre es anders, dann würde "die Partei selbst es seyn, welche den Ausspruch thäte und sich das Urteil machte". Zu der Belehrung sah sich der preußische Justizminister veranlaßt, weil ein ungenannt gebliebenes preußisches Gericht im Zusammenhang mit einem Rechtsstreit gegen den Fiskus das Ministerium für auswärtige Angelegenheiten ersucht hatte, "in Vertretung des Finanz-Ministeriums eine authentische Erklärung in Beziehung auf die Auslegung eines Staatsvertrags zu geben".

Gegenüber dem französischen Außenministerium, an dessen bei ihm einzuholende einseitige Äußerung über die Auslegung internationaler Verträge sich die Verwaltungsgerichte und der rechtsprechende Conseil d'Etat grundsätzlich gebunden sehen und die Zivilgerichte nur dann nicht, wenn es sich um "conflits d'intérêts privés"

-
- 1) PrGS 1823, 19; über den Anlaß dieser VO orientiert Klüber, Die Selbständigkeit des Richteramtes, S.12-15.
 - 2) Wiedergegeben bei Klüber, Die Selbständigkeit des Richteramtes, S.113-118.

handelt ¹⁾, wird geargwöhnt, daß es bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen nur als Sprachrohr des Finanzministeriums tätig wird; die Äußerung des Außenministeriums über die Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens soll regelmäßig die Ansicht des Finanzministeriums wiedergeben und auf dem Vorgang beruhen, daß das Finanzministerium dem Außenministerium eine halbamtliche Stellungnahme zu der Auslegungsfrage zuleitet, worauf das Außenministerium den Inhalt dieser Stellungnahme als eigene Äußerung über die Auslegung abgibt. ²⁾

Die Bedenken, die dagegen zu erheben sind, daß die obersten Finanzbehörden bei einseitigen, für die Gerichte verbindlichen Äußerungen der Regierung oder anderer Fachminister über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen Gelegenheit finden können, die Entscheidung des Gerichts im eigenen Interesse zu beeinflussen, gelten auch für eine Betrachtung der Bindung der Gerichte an die unter Beteiligung der obersten Finanzbehörden im Verständigungsverfahren getroffenen Feststellungen.

Eine allgemeine Bindung der Gerichte an die im Verständigungsverfahren getroffenen Einigungen wäre dann anzunehmen - und davon gehen wohl diejenigen aus, die an der innerstaatlichen

-
- 1) Jüngste allgemeine Darstellung bei Waline, S. 70-72; zu der neuesten Praxis der Cours de Cassation, entgegen früherer Übung jede Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als Frage "touchant l'ordre international public" zu behandeln, vgl. Chrétien in JCP 1960, I, 1561 No 34.
 - 2) S. Chrétien in Rev. crit. d. int. priv. 1951, 61 (No 26); in JCP 1960, I, 1561 No 34; vgl. auch Rothstein in Zehn Beiträge zum Steuerrecht, S. 22.

absoluten Wirkung keine Zweifel äußern ¹⁾ - wenn man durch die gesetzliche Zustimmung, die das Doppelbesteuerungsabkommen zu innerstaatlich anwendbarem Recht erklärt, alle zukünftig zwischen den obersten Finanzbehörden getroffenen Einigungen, soweit es sich nicht nur um unverbindliche "Absprachen", sondern um "Feststellungsverträge" ²⁾ über vertragsrechtlich relevante Sachverhalte handelt, für "gedeckt" hält. Wird etwa behauptet, die innerstaatliche absolute Wirkung des Verständigungsergebnisses sei zweifelsfrei, weil die obersten Finanzbehörden insoweit "ermächtigt" seien ³⁾, so soll damit wohl nicht nur eine Übertragung der Abschlußbefugnis auf die obersten Finanzbehörden, sondern auch eine durch das Zustimmungsgesetz "vorweggenommene Transformation" der im Verständigungsverfahren getroffenen Vereinbarung gemeint sein, die den Feststellungsvertrag innerstaatlich "automatisch" wirksam werden läßt.

Wenn die Vorstellung von einer "automatischen" innerstaatlichen Verbindlichkeit davon auszugehen hat, daß die Transformation der Feststellungsverträge vorweggenommen werden kann, so wird voraus-

-
- 1) Vgl. oben S. 94; bezeichnend auch Fischer in AWD 1961, 93: "Wir haben es hier mit einer Art Generalklausel zu tun, die die Vertragspartner praktisch in den Stand versetzt, mit materiell-rechtlicher Wirkung das Vertragswerk für einzelne Fälle oder auch für Fallgruppen unter Wahrung der Vertragsgrundsätze zu ergänzen, und zwar im Verwaltungswege, d.h. ohne sich den für eine formelle Vertragsergänzung sonst notwendigen völkerrechtlichen und staatsrechtlichen Formalien unterwerfen zu müssen."
 - 2) S. dazu und zum Folgenden Wengler, Völkerrecht, S. 803-806.
 - 3) Vgl. oben Anm. 2 S. 96.

gesetzt, daß eine Transformation des jeweiligen Feststellungsvertrages auch nach dessen Abschluß grundsätzlich möglich sein würde. Demnach wären von einem Mantelgesetz, das die Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens zu innerstaatlich verbindlichen Normen erklärt, die zukünftig in einem Verständigungsverfahren getroffenen Vereinbarungen nur insoweit "gedeckt", als ihre Transformation überhaupt möglich und außerdem ein weiteres Mantelgesetz zu ihrer Transformation nicht erforderlich wäre. Demgegenüber sind Bedenken gegen die Möglichkeit einer Vorwegnahme der Transformation der im Verständigungsverfahren getroffenen Feststellungsvereinbarungen zu erheben, wenn entweder schon eine Transformation dieser Feststellungsvereinbarungen selbst durch ein weiteres Mantelgesetz in einem Staat aus verfassungsrechtlichen Gründen ausgeschlossen erscheint, oder, wenn sie zulässig wäre, nicht ohne erneute Mitwirkung des Gesetzgebers erfolgen dürfte.

Dabei hätten die zuständigen Staatsorgane, wollten sie die im Verständigungsverfahren getroffenen Feststellungsvereinbarungen nachträglich transformieren, zu beachten, daß die im Verständigungsverfahren getroffenen Feststellungen sich regelmäßig auf Sachverhalte beziehen können, die nicht nur nach Völkervertragsrecht, sondern auch nach staatlichem Recht, das parallel zum Völkervertragsrecht gebildet wurde, relevant sind. Ist aber die verbindliche Feststellung der nach staatlichem Recht relevanten Sachverhalte als typische Funktion der rechtsprechenden

Gewalt durch die Verfassung allein den Gerichten vorbehalten, und könnte der Gesetzgeber selbst entsprechende verbindliche Feststellungen z.B. nur durch ein verfassungsänderndes Gesetz treffen, so müßte auch ein Mantelgesetz zur Transformation eines Feststellungsvertrages als verfassungsänderndes Gesetz ergehen, um die vereinbarte Feststellung im Hinblick auf die innerstaatlich für anwendbar erklärten Vertragsnormen verbindlich werden zu lassen.¹⁾ Wollte der Gesetzgeber die Verbindlichkeit der Feststellungen schon bei der Transformation des Abkommens, das entsprechende Feststellungsverträge vorsieht, sicherstellen, müßte bereits dieses Mantelgesetz als verfassungsänderndes Gesetz ergehen, damit die Transformation der Feststellungsverträge "vorweggenommen" wäre. Sind dem Gesetzgeber durch die Verfassung Eingriffe in die rechtsprechende Gewalt durch einfaches Gesetz verwehrt, kann ein als einfaches Gesetz ergangenes Mantelgesetz nicht ausreichen, um spätere Feststellungsverträge im Staat wirksam werden zu lassen.²⁾

Bedenken gegen eine vorweggenommene Transformation von Verständigungsergebnissen können nicht nur dadurch begründet sein, daß der Gesetzgeber durch die Verfassung an Eingriffen in die rechtsprechende Gewalt gehindert und insoweit eine Transformation durch einfaches Mantelgesetz ausgeschlossen ist. Soweit die Verständigungen rechtsbildenden Charakter haben³⁾, müßte sich der

- 1) In der Bundesrepublik besteht die weitere Komplikation, daß zwischen Verfassungsänderung und Verfassungsdurchbrechung, die nach Art. 79 GG nicht mehr zulässig ist, zu unterscheiden wäre.
- 2) Vgl. dazu Wengler, Völkerrecht, S. 805f..
- 3) Vgl. S. 80ff..

Gesetzgeber, wollte er sie im voraus transformieren, u. U. seiner durch die Verfassung zwingend vorgeschriebenen Mitwirkung an der Rechtsbildung begeben und seine eigenen Rechtssetzungsbefugnisse auf Organe der Exekutive übertragen; eine solche Delegation kann selbst verfassungsrechtlich bedenklich sein.

Im Hinblick auf den so verschiedenen Sinn der Einigungen, die im Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen zustande kommen können ¹⁾, hat eine Beurteilung ihrer innerstaatlichen Verbindlichkeit mit Bindungswirkung für die staatlichen Gerichte (absolute Wirkung) folgende Gesichtspunkte zu berücksichtigen:

Die Bindung der Gerichte an das Ergebnis eines Verständigungsverfahrens ist zu vermuten, wenn und soweit für eine bestimmte Art von Entscheidungen das Gericht schon durch eine "einseitige" Äußerung der Regierung oder eines Fachministers gebunden werden kann.

Ist eine Bindung durch eine Regierungsäußerung nicht ersichtlich, so ist die Frage zu beantworten, ob nach der Verfassung eine "vorweggenommene Transformation" möglich ist. Dabei ist darauf abzustellen, ob die Transformation des Doppelbesteuerungsabkommens auch schon zukünftige "Einigungen" miterfaßt.

Ist diese Möglichkeit zu bejahen, ist die Frage anzuschließen, ob insoweit die Mitwirkung der für die Transformation zuständigen

1) Vgl. S. 98.

staatlichen Organe entbehrlich wäre.

Unter diesen Gesichtspunkten sind die Einigungen, die im Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen getroffen werden können, zu betrachten, getrennt nach den vertragsrechtlich relevanten Sachverhalten, auf die sie sich beziehen können.¹⁾

- (1) Staatliche Gerichte, die innerstaatlich verbindliche Normen des Völkervertragsrechts anzuwenden haben, sind hinsichtlich der Feststellung, ob bestimmte, unter eine nicht auslegungsbedürftige Norm subsumierbare Tatsachen vorliegen und wie die Subsumtion dieser Tatsachen unter eine Norm zu erfolgen hat, an Regierungsauskünfte in der Regel nicht gebunden.

Das kann in Staaten, in denen die Gerichte die Äußerung der Regierung über die Auslegung einer Vertragsbestimmung einzuholen haben, die Möglichkeit eröffnen, eine Anfrage an die Regierung zu vermeiden, indem das Gericht die Vertragsbestimmung nicht für "obscur", sondern für "clair" hält.²⁾

Die weitere Frage, ob die im Verständigungsverfahren über das Vorliegen bestimmter, unter eine nicht auslegungsbedürftige Norm subsumierbarer Tatsachen und über ihre Subsumtion getroffenen Vereinbarungen durch ein Mantelgesetz innerstaatlich verbindlich gemacht, d.h. grundsätzlich auch vorweg transformiert werden könnten, ist für die Staaten zu verneinen, in denen die verbindliche Tatsachenfeststellung und Subsumtion als Rechtsprechungsfunktion

1) Vgl. oben S. 98f..

2) Vgl. Chrétien in Rev. crit. d. int. priv. 1951, 43f.; vgl. ergänzend Rothstein in Zehn Beiträge zum Steuerrecht, S. 22.

durch geschriebenes oder ungeschriebenes Verfassungsrecht den Gerichten vorbehalten ist.

In der Bundesrepublik Deutschland wäre dem Versuch, die im Verständigungsverfahren getroffenen Feststellungen über das Vorliegen von Tatsachen und ihre Subsumtion unter nicht auslegungsbedürftige, zu innerstaatlichem Recht erklärte Normen der Doppelbesteuerungsabkommen durch Transformation innerstaatlich verbindlich werden zu lassen, folgendes entgegenzuhalten: Einerseits würde in das Rechtsprechungsmonopol der Gerichte (Art. 92 GG) in der Weise eingegriffen, daß sie nicht mehr ausschließlich "an Gesetz und Recht", wie in Art. 20 Abs. 3 GG vorgesehen, gebunden wäre; darüber hinaus würde dem Steuerpflichtigen, wäre ein Finanzgericht an die im Verständigungsverfahren getroffenen Feststellungen gebunden, der auch in Abgabensachen durch Art. 19 Abs. 4 GG garantierte Rechtsweg entzogen, und überdies wäre der Finanzverwaltung die Möglichkeit eröffnet, durch die oberste Finanzbehörde in einem Steuerprozeß wenigstens mittelbar die Rolle des *judex in res sua* zu übernehmen. Wollte man die Gerichte an die im Verständigungsverfahren getroffenen Feststellungen gebunden sehen, wäre der rechtsprechenden Gewalt in mehrfacher Hinsicht die durch die Verfassung übertragene "bedeutsame Rolle" der Verwirklichung der Rechtsstaatlichkeit ¹⁾ entzogen.

- (2) Auf die Möglichkeit, eine im Verständigungsverfahren erfolgte und auf einen konkreten Fall beschränkte Auslegung einer Vertragsnorm für die staatlichen Gerichte über die "Auskunft" der Regierung oder eines Fachministers verbindlich werden zu lassen, wurde bereits hingewiesen. ²⁾ Soweit die Gerichte eines Staates bereit sind, anläßlich der Frage, wie in einem konkreten Fall eine innerstaatlich für anwendbar erklärte Norm des Völkervertrags-

1) Mangoldt-Klein, Anm. VI 2 zu Art. 20 GG (S. 601).

2) Vgl. oben S. 101f..

rechts auszulegen ist, der Ansicht der Regierung zu folgen, kann das Maß ihrer Selbstbeschränkung jedoch unterschiedlich sein.¹⁾

Die Selbstbeschränkung reicht von der absoluten Unterwerfung unter die Ansicht der Regierung, wie z.B. in Frankreich²⁾, bis zu ihrer Berücksichtigung in der Weise, daß ihr, wie durch die Gerichte der Vereinigten Staaten, "much weight" beigemessen wird.³⁾ Nur dann, wenn die Gerichte, wie in Frankreich, sich selbst nicht einmal für zuständig halten, die Bestimmungen von Abkommen auszu-legen, werden sie stets die Regierungsäußerung einholen und auf diesem Wege über das Verständigungsergebnis belehrt werden können. Zur Einholung einer Regierungsäußerung sehen sich auch die Gerichte, die der Regierungsäußerung viel Gewicht beimessen, nicht immer veranlaßt, und sie legen Abkommensbestimmungen selbständig aus, ohne eine Regierungsäußerung abzuwarten.⁴⁾

In der Bundesrepublik Deutschland wird eine Bindung der Gerichte an die Äußerung der Regierung über die Auslegung von Vertragsnormen in einem konkreten Fall selbst von denjenigen, die in Annäherung an die französische Auffassung über die "actes de

-
- 1) Vgl. die Übersicht bei Mosler in Rec.Cours 91 (1957 I), 669-680; vgl. ergänzend von Kyaw, S.142f..
 - 2) Vgl. allgemein zur Bindung der französischen Gerichte bei der Auslegung von Abkommen durch Regierungsäußerung Dehaussy in JC d.int., Fasc. 12-C, No 23-31; vgl. ferner die Zusammenstellung der Rechtsprechung bei Kiss, t.I, S.436-458, insbes. No 864 u. 888; zur Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen vgl. Dalimier in JC d.int., Fasc. 350 No 128-131; ferner Chrétien in Rev.crit.d.int.priv. 1951, 41-68, und in JCP 1960, I, 1561 No 30-36.
 - 3) Charlton vs. Kelly, 229 US 447 (468); Sullivan, et al. vs. Kidd, 254 US 433 (442); vgl. auch Erades-Gould, S.265.
 - 4) Z.B. selbständige Auslegung von Bestimmungen des britisch-amerikanischen Abkommens in Herbert vs. Commissioner of Internal Revenue, 30 T.C. 26.

gouvernement" bestimmte "völkerrechtliche Regierungsakte" für justizlose Hoheitsakte halten¹⁾, nicht behauptet und von der Bundesregierung auch nicht in Anspruch genommen.²⁾

In Staaten, in denen die verbindliche Auslegung von Normen des im Staat geltenden Rechts für den konkreten Fall als Rechtsprechungs-tätigkeit durch die Verfassung den Gerichten vorbehalten ist, muß die Möglichkeit einer Transformation der im Verständigungsverfahren über die Auslegung im Einzelfall getroffenen Vereinbarung auf dieselben Bedenken stoßen, die gegenüber der Transformierbarkeit von Vereinbarungen über die Feststellung von Tatsachen und ihrer Subsumtion zu erheben sind.

- (3) Betrifft die im Verständigungsverfahren getroffene Vereinbarung die abstrakte Auslegung von Vertragsnormen, so wird man diese Vereinbarung in gleicher Weise für transformierbar ansehen können wie das Doppelbesteuerungsabkommen, auf dessen Bestimmungen sich die abstrakte Auslegung bezieht.³⁾ Dabei wird die Frage akut, ob die Transformation vorweggenommen werden kann und eine erneute Mitwirkung des Gesetzgebers, wenn sie bei der Transformation des Doppelbesteuerungsabkommens erforderlich war, hinsichtlich der Auslegungsvereinbarung entbehrlich ist.

Zweifel darüber, ob eine "automatische" Verbindlichkeit von Ver-

1) S. Mangoldt-Klein, Anm. VII 6 b - B zu Art. 19 GG (S. 576).

2) S. Baade, S. 102 mit Anm. 68.

3) Für die Bundesrepublik ist auf das Bedenken hinzuweisen, daß die Interpretation von Normen als rechtsprechende Tätigkeit den Gerichten vorbehalten ist, die Vertragspraxis dem aber nicht Rechnung trägt.

einbarungen über die abstrakte Auslegung anzunehmen ist, herrschen selbst dann, wenn die Gerichte bereit sind, hinsichtlich der Auslegung im konkreten Fall sich der Regierungsäußerung zu beugen; so wurde in Frankreich schon vor der Verfassung von 1958¹⁾ zumindest die Publikation der Auslegungsvereinbarung durch Dekret für erforderlich angesehen, bevor sie für die Gerichte verbindlich wurde.²⁾ Die Bedenken werden damit begründet, daß bei jedem Auslegungsabkommen die Möglichkeit nicht auszuschließen ist, daß die beteiligten Regierungsorgane unter dem Vorwand der Auslegung die Gelegenheit ergreifen können, das Abkommen zu ändern.³⁾

In der Schweiz führen die gleichen Bedenken zu der Forderung, auch zu Auslegungsabkommen die Zustimmung der Bundesversammlung grundsätzlich dann einzuholen, wenn das auszulegende Abkommen nur mit Zustimmung der Bundesversammlung geschlossen werden konnte, bevor die Auslegung innerstaatlich "authentisch" werden kann.⁴⁾

Von dem Erfordernis der Zustimmung der Bundesversammlung scheint auch das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement auszugehen, wenn es hinsichtlich des Verständigungsverfahrens über die Auslegung des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens ausführt, daß es zwar unbedenklich sei, wenn die oberste Verwaltungsbehörde dem Bundesgericht über die Auslegung "auf Anfrage Materialien zur Verfügung" stelle, dadurch aber die Entscheidungsfreiheit des Gerichts "nicht berührt" werde.⁵⁾ Das schweizerische Bundesgericht, das wegen der Verletzung von innerstaatlich anwendbarem Völkervertragsrecht mit der staatsrechtlichen Beschwerde angerufen

1) Dehaussy in *JC d.int.*, Fasc. 12-C, No 42aa.

2) Motulski in *Rev. crit. d.int. priv.* 1949, 60f..

3) Dehaussy in *JC d.int.*, Fasc. 12-C No 5; vgl. auch Masquelin in *Annales de droit et de sciences politiques*, t. XV (1955), 18.

4) Brenner, S. 94; Hafter, S. 76.

5) Verwaltungsentscheide der Bundesbehörden, H. 9 (1935), Nr. 9 (S. 13f.).

werden kann ¹⁾, hat die Frage der innerstaatlichen Verbindlichkeit der im Verständigungsverfahren getroffenen Vereinbarungen bisher allgemein offen gelassen. ²⁾

Zu Bedenken gegen die innerstaatliche Verbindlichkeit einer im Verständigungsverfahren getroffenen Vereinbarung über die abstrakte Auslegung hat sich der deutsche Bundesfinanzhof selbst dadurch nicht veranlaßt gesehen, daß er gezwungen war, die im Jahre 1936 zwischen den obersten Finanzbehörden des Deutschen Reichs und der Schweiz getroffene Vereinbarung über die Auslegung des Begriffs "Grenzgänger" im Sinne von Art. 4 Abs. 2 deutsch-schweizerisches Abkommen aus einer privaten Publikation zu zitieren. ³⁾ In Deutschland ist bisher weder das Protokoll des Verständigungsverfahrens aus dem Jahre 1936 noch das Protokoll vom 11. 12. 1953 ⁴⁾, in dem unter Ziff. 2 der Inhalt der Vereinbarung aus dem Jahre 1936 wiederholt ist, amtlich veröffentlicht worden. Die eindeutige Formulierung im Urteil des Finanzgerichts Freiburg i. Br. ⁵⁾, daß es sich "an diese früheren Auslegungen gebunden" sehe, hat der Bundesfinanzhof zwar nicht wiederholt; er hat jedoch ausgeführt, daß die Auslegung entsprechend dem Verständigungsverfahren unbedenklich sei, "weil diese von den Vertragsparteien gegebene Erläuterung ... ihren Willen wiedergebe".

Bei der Frage der "automatischen" innerstaatlichen Verbindlichkeit einer im Verständigungsverfahren getroffenen Vereinbarung über die abstrakte Auslegung ist zu berücksichtigen, daß das Verständigungsverfahren nicht die "richtige" Auslegung einer Norm gewährleistet, weil die Neigung zum Kompromiß bei den obersten Verwaltungsbehörden nicht nur bestehen wird, wenn das Verständigungs-

1) Vgl. Zumstein, insbes. S. 109.

2) BGE 82 I 1 (4).

3) U. vom 1. 3. 1963, BStBl. 1963 III 212.

4) Vgl. oben S. 92 mit Anm. 3.

5) Vom 16. 3. 1961, AWD 1962, 61.

verfahren der Streitbeilegung, sondern schon dann, wenn es zur Beseitigung von Zweifeln über die Auslegung dienen soll. Damit wird häufig die Absicht verbunden sein, den Vertrag zur Ausräumung der "Schwierigkeiten und Zweifel" zu modifizieren. Ist aber bei der abstrakten Auslegung im Verständigungsverfahren nicht auszuschließen, daß sie eine Vertragsänderung verdecken soll, dann kann sie, wenn auch zur Vertragsänderung etwa die Mitwirkung des Gesetzgebers erforderlich ist, ohne seine Mitwirkung eine innerstaatliche Verbindlichkeit mit Bindungswirkung für die Gerichte nicht erlangen.¹⁾

Folgt man der Ansicht, daß in der Bundesrepublik Deutschland eine Vertragsänderung nur auf Grund eines Bundesgesetzes nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG innerstaatlich verbindlich werden kann, soweit der zu ändernde Vertrag selbst auch auf diesem Wege zu innerstaatlich anwendbarem Recht erklärt worden ist²⁾, dann wäre eine im Verständigungsverfahren getroffene Vereinbarung über die abstrakte Auslegung der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens, bei der die Gefahr einer versteckten Änderung vorliegt, in der Bundesrepublik Deutschland für die Gerichte nicht als verbindlich anzusehen, weil der Gesetzgeber sich insoweit seiner Mitwirkung nicht begeben konnte.

Die Verbindlichkeit einer im Verständigungsverfahren vereinbarten abstrakten Auslegung könnte indes dadurch gesichert sein, daß die Finanzbehörde grundsätzlich befugt ist, die innerstaatlich geltenden Normen verbindlich auszulegen.

So wird in den USA bei Zweifeln über die Auslegung von Steuergesetzen den Treasury Regulations oder allgemein der von der Steuer-

1) S. Wengler, Völkerrecht, S. 806 Anm. 2.

2) Backsmann in DVBl. 1956, 319f..

verwaltung für maßgebend angesehenen Auslegung "substantial" ¹⁾ oder doch zumindest "great weight" ²⁾ beigemessen, und nur aus "weighty reasons" ³⁾ sehen sich die Gerichte veranlaßt, von der Verwaltungsauslegung abzuweichen.

Die französischen Gerichte sehen sich an die von der Steuerverwaltung in "circulaires" aufgestellten Auslegungsregeln nicht gebunden und sprechen den Verwaltungsanweisungen jede Rechtsverbindlichkeit ab. ⁴⁾

In der Bundesrepublik Deutschland sehen sich die Steuergerichte an die "Auslegungserlasse" der Steuerverwaltung nicht gebunden und prüfen selbständig die Vereinbarkeit der Auslegungserlasse mit den Steuergesetzen nach. ⁵⁾

Ist in einem Staat, wie in der Bundesrepublik Deutschland, der rechtsprechenden Gewalt durch die Verfassung die verbindliche Auslegung des im Staat geltenden Rechts vorbehalten, so kann die Finanzbehörde auch dann nicht zur innerstaatlich verbindlichen Auslegung "ermächtigt" werden, wenn die Auslegung sich auf innerstaatlich anwendbares Völkervertragsrecht bezieht und auf einer im Verständigungsverfahren getroffenen Vereinbarung beruht ⁶⁾, es sei denn, der Gesetzgeber fände sich, wenn die Verfassung es überhaupt zuließe, bereit, die Verfassung insoweit abzuändern.

-
- 1) Lykes vs. United States, 343 US 118.
 - 2) United States vs. Cerecedo Hermanos Y Compania, 209 US 152.
 - 3) Commissioner of Internal Revenue vs. South Texas Lumber Company, 333 US 496.
 - 4) Chrétien in JCP 1960, I, 1561 No 30-32.
 - 5) Vgl. Jaenke, S. 105f.; zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, der sich an die Auslegung gebunden sah, s. dort S. 27f..
 - 6) S. Wengler, Völkerrecht, S. 806.

- c) Soweit Bedenken gegen die innerstaatliche Verbindlichkeit der im Verständigungsverfahren getroffenen Vereinbarungen über die abstrakte Auslegung begründet sind, weil dadurch eine Vertragsänderung verdeckt herbeigeführt werden kann, müssen diese Bedenken erst recht dann gegen die im Verständigungsverfahren getroffene Vereinbarung vorgebracht werden, wenn die Vereinbarung selbst den Zweck der Vertragsänderung zu erkennen gibt.

Der offenen Vertragsänderung wäre die abstrakte Regelung "ungeordneter" Doppelbesteuerungsfälle im Verständigungsverfahren dann gleichzustellen, wenn in einem Staat die Mitwirkung der Legislative nicht nur im Hinblick auf die Änderung von bestehenden Vertragsbeziehungen, sondern bei jeder Änderung der Gesamtheit völkerrechtlicher Beziehungen mit anderen Staaten erforderlich wäre, damit jede Änderung völkerrechtlicher Beziehungen innerstaatlich verbindlich wird.

Für die im Wege des Verständigungsverfahrens vereinbarten Rechtsbildungsakte ist jedoch die Möglichkeit zu beachten, daß die obersten Finanzbehörden eventuell auch innerstaatlich zu einer entsprechenden Gestaltung der Rechtslage ermächtigt und die Transformation für entsprechende, auf einem Verständigungsverfahren beruhende Rechtsbildungsakte insoweit vorweggenommen werden könnte. Dabei hätte die Ermächtigung aus Anlaß der Transformation des ursprünglichen Vertrages aber den verfassungsrechtlichen Erfordernissen zu entsprechen, die für eine innerstaatliche Ermächtigung vorauszusetzen sind.

In der Bundesrepublik Deutschland wäre eine erneute Mitwirkung des Gesetzgebers nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG demnach nur entbehrlich, wenn die im Verständigungsverfahren getroffenen Vereinbarungen über eine ergänzende Regelung bisher objektiv ungeregelter Doppelbesteuerungsfälle einschließlich der darin eventuell verkappten Vertragsänderung sich im Rahmen einer im Zustimmungsgesetz oder dem Doppelbesteuerungsabkommen auszusprechenden Ermächtigung hielten, die Art. 80 GG zu entsprechen hätte.¹⁾

Die innerstaatliche Wirkung einer Billigkeitsregelung, die auf den einzelnen durch das Abkommen nicht geregelten Fall beschränkt ist, kann im Hinblick auf ihre Transformierbarkeit auf verfassungsrechtliche Bedenken stoßen, wenn dem Gesetzgeber der Erlaß von "Einzelgesetzen" versagt ist; trotzdem wird der Steuerverwaltung die praktische Durchsetzung einer solchen Einzelregelung insoweit ermöglicht sein, als das staatliche Steuerrecht die Möglichkeit des "Billigkeitserlasses", wie er in der Bundesrepublik durch § 131 AO vorgesehen ist, einräumt.

Geben schon die im Verständigungsverfahren getroffenen Vereinbarungen, die erkennen lassen, unter welche der oben (S. 98) genannten Kategorien sie fallen, im Hinblick auf ihre innerstaatliche Verbindlichkeit zu Bedenken Anlaß, wenn die staatliche Verfassung die verbindliche Feststellung der in Betracht kommenden Sachverhalte den Gerichten vorbehält oder die Verbindlichkeit von Rechtsbildungsakten von der Mitwirkung der Legislative abhängig macht, dann muß für den betreffenden Staat jede innerstaatliche Verbindlichkeit des Ergebnisses einer "de facto-Ver-

1) Vgl. dazu Backsmann in DVBl. 1956, 750.

ständigung" ausgeschlossen erscheinen, der nicht zu entnehmen ist, auf welcher Feststellung sie beruht.

III. Kapitel

Zusammenfassung

Das Verständigungsverfahren, erstmals im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf bundesstaatlicher Ebene anzutreffen, ist in der Mehrzahl der heute geltenden Doppelbesteuerungsabkommen und in anderen, die Rechtsstellung von Einzelpersonen zu den Vertragsstaaten regelnden internationalen Verträgen vorgesehen.

Das Verständigungsverfahren ist vorrangig dazu bestimmt, die zwischen den Vertragsstaaten auftretenden Streitigkeiten über die Auslegung und Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens im politischen Verfahren beizulegen.

Daneben ist den obersten Finanzbehörden in den Doppelbesteuerungsabkommen die Aufgabe zugewiesen, sich im Verständigungsverfahren über die Ergänzung, eventuell auch Änderung, des Abkommens zu einigen.

Auch die Kritiker des Verständigungsverfahrens gehen meist davon aus, daß die obersten Finanzbehörden in der Lage sind, ihren gemeinsam mit der Finanzbehörde des Partnerstaates im Verständigungsverfahren eingenommenen, in dem Einigungsergebnis niedergelegten Standpunkt innerstaatlich auch dann durchzusetzen, wenn der betroffene Steuerpflichtige den Standpunkt nicht teilt.

Der Annahme der innerstaatlichen Durchsetzbarkeit im Sinne einer

absoluten, auch die staatlichen Gerichte bindenden Wirkung steht in Staaten mit rechtsstaatlicher Verfassung das Prinzip der Gewaltenteilung und die Rechtsweggarantie für den in seinen Rechten durch die öffentliche Gewalt verletzten Bürger entgegen, wenn die Rechtsweggarantie auch auf abgabenrechtlichem Gebiet besteht.

Eine durch das Rahmengesetz, das das Doppelbesteuerungsabkommen innerstaatlich für anwendbar erklärt, vorweggenommene Transformation der im Verständigungsverfahren erzielten Ergebnisse ist ausgeschlossen, soweit es sich um die rechtsprechende Anwendung des geltenden Rechts handelt, die im Staat durch die Verfassung den Gerichten vorbehalten ist.

Die Vorwegnahme der Transformation ist aber auch ausgeschlossen, soweit die Mitwirkung der Legislative für die innerstaatliche Verbindlichkeit der im Verständigungsverfahren zustande gekommenen rechtsbildenden Akte (abstrakte Auslegung, Änderung und Ergänzung der Doppelbesteuerungsabkommen) nach der Verfassung unentbehrlich ist.

Für die Bundesrepublik Deutschland ist gezeigt worden, daß von den im Verständigungsverfahren erzielten Ergebnissen nur die im Einzelfall getroffene Billigkeitsregelung für die im Abkommen unregulierten Doppelbesteuerungsfälle Aussicht hat, innerstaatlich absolute Wirkung zu erlangen. Jede andere im Verständigungsverfahren erfolgte Einigung, sei sie feststellender oder rechtssetzender Art, ist für die Gerichte der Bundesrepublik Deutschland nicht verbindlich.

Für den Steuerpflichtigen kann wegen der innerstaatlichen Unverbindlichkeit von Verständigungsergebnissen die Einlegung innerstaatlicher Rechtsmittel mit Risiken verbunden sein; ist ein Steuerpflichtiger mit dem Verständigungsergebnis nicht zufrieden, besteht er auf der Weiterverfolgung des von ihm im Staat (oder gar in beiden Staaten) eingelegten Rechtsmittels und räumt ihm das staatliche Gericht wider Erwarten eine ungünstigere Rechtsstellung ein, als sie nach dem Verständigungsergebnis vorgesehen war, so wird er auf das Verständigungsergebnis nicht grundsätzlich, sondern nur dann zurückgreifen können (soweit § 243 Abs. 3 AO dem nicht entgegensteht), wenn die Steuerbehörde den ursprünglichen Steuerbescheid vor Abschluß des Rechtsmittelverfahrens im Sinne des Verständigungsergebnisses bereits abgeändert hat. Fehlt es an einem begünstigenden Steuerverwaltungsakt im Sinne des Verständigungsergebnisses oder kommt ein Verständigungsverfahren erst nach Abschluß des Rechtsmittelverfahrens zu einem günstigeren Ergebnis, dann fehlt dem Steuerpflichtigen jede Handhabe, das Verständigungsergebnis durchzusetzen, wenn die Steuerbehörde sich nunmehr auf das Ergebnis des innerstaatlichen Rechtsmittelverfahrens beruft.

Vermag selbst die Rechtsverfolgung in beiden Vertragsstaaten bei divergierenden Entscheidungen eine Doppelbesteuerung nicht auszuschließen, dann kann eine Sicherung der Rechtsstellung, die dem Steuerpflichtigen durch Doppelbesteuerungsabkommen eingeräumt werden soll, nicht anders erfolgen als dadurch, daß die Vertragsstaaten dem Steuerpflichtigen auch auf internationaler Ebene

den Rechtsweg an ein Organ mit Gerichtsqualität eröffnen. Besteht dazu aber nicht heute schon eine Verpflichtung für die Staaten, deren Verfassung dem Einzelnen den Rechtsweg gegenüber der öffentlichen Gewalt garantiert? Sind diese Staaten, wenn sie miteinander Verträge schließen, die die Rechtsstellung Einzelner im öffentlichen Recht dieser Staaten zum Gegenstand haben, durch ihre Verfassung nicht auch verpflichtet, für die rechtsstaatliche Garantie auf internationaler Ebene zu sorgen?

•

ANHANG

Verzeichnis

der allgemeinen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (Stand 31.12.1963) unter Berücksichtigung folgender Vertragssammlungen:

- ET-C European Taxation, Supplementary Service, Section C
 - Tax Treaties
 Published by the International Bureau of Fiscal
 Documentation, Amsterdam
- LN Collection of International Tax Agreements and Internal
 Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation
 and Fiscal Evasion, vol. I - VI
 Published by the League of Nations, Economic and
 Financial Department 1928-1936
- TAJ Tax Agreements with Japan
 Edited by Tax Bureau, Ministry of Finance Tokio
 1961ff.
- UN International Tax Agreements, vol. I - IX
 Published by the United Nations, Department of
 Economic and Social Affairs 1948ff.

Die von der Bundesrepublik Deutschland geschlossenen Abkommen sind berücksichtigt, soweit sie bis zum 31.12.1963 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wurden.

Der sachliche Anwendungsbereich der Abkommen ist gekennzeichnet mit:

- D direkte Steuern
E Einkommensteuern
Erb Erbschaftsteuern
Gew Gewerbesteuern
Gr Grundsteuern
K Kapitalsteuern
sSt sonstige (direkte) Steuern
V Vermögensteuern

Die unter a - d aufgeführten Zahlen nennen die Artikel des Abkommens, die vorsehen:

- a) Verständigungsverfahren zur Beseitigung von Schwierigkeiten und Zweifeln bei der Auslegung und Anwendung des Abkommens
- b) Verständigungsverfahren auf Antrag des Steuerpflichtigen
- c) Verständigungsverfahren zur Regelung unregelter Fälle
- d) Konsultation zwischen den obersten Finanzbehörden

	a	b	c	d
1) Argentinien -Schweden 3. 9. 1962 (E, V) IX UN A. (1) 87	-	XX	-	XIX(3)
2) Australien -Großbritannien 29. 10. 1946 (E) I UN 152	-	-	-	-
3) -Kanada 1. 10. 1957 (E) IX UN A. (1) 8	-	-	-	XV
4) -Neuseeland 12. 5. 1960 (E) IX UN A. (1) 47	-	-	-	XVI
5) -USA 14. 5. 1953 (E) IV UN 179	-	XVII	-	XIX
6) Belgien -Finnland 11. 2. 1954 (E, V) VI UN 75	21(2)	21(3)	21(2)	-
7) -Frankreich 16. 5. 1931 (E, V) V LN 58	-	-	-	-

		a	b	c	d
8)	Belgien -Großbritannien 27.3.1953 (E) IV UN 157	-	-	-	-
9)	-Italien 11.7.1931 (E,V) V LN 64	-	-	15(1)	-
10)	-Kanada 10.4.1958 (E) IX UN A.(1) 11	XV(2)	XV(1)	-	-
11)	-Luxemburg 9.3.1931 (D) V LN 7	-	-	12(1)	-
12)	-Niederlande 20.2.1933 (E,V) VI LN 9	-	-	-	-
13)	-Schweden 1.4.1953 (E,V) IV UN 167	21(2)	21(3)	-	-
14)	-USA 28.10.1948 (E) II UN 32	XX(2)	XIX	-	-
15)	Burma -Großbritannien 13.3.1950 (E) II UN 84	-	-	-	-
16)	Ceylon -Großbritannien 26.7.1950 (E) II UN 108	-	-	-	-
17)	-Indien 10.9.1956 (E) VII UN 127	-	-	-	-

		a	b	c	d
18)	Ceylon -Schweden 18.5.1957 (E) IX UN A.(1) 4	XVII(2)	XVII(1)	XVII(2)	-
19)	Dänemark -Deutschland (BRD) 30.1.1962 (E, V, Gew., Gr.) BGBl. 1963 II 1312	25(3)	21	25(3)	-
20)	-Finnland 2.12.1937 (D) I UN 53	11	10	11	-
21)	-Frankreich 8.2.1957 (E, V) IX UN A.(1) 3	25(2)	25(1)	25(2)	-
22)	-Großbritannien 27.3.1950 (E) II UN 89	-	-	-	-
23)	-Indien 16.9.1959 (E) IX UN A.(1) 74	XIX(2)	XIX(1)	XIX(2)	-
24)	-Island 24.1.1939 (E, V) I UN 79	9	-	8, 9	-
25)	-Japan 10.3.1959 (E) IX UN A.(1) 21	XVIII	XVII	-	-
26)	-Kanada 30.9.1955 (E) VII UN 37	XVI(2)	XVI(1)	XVI(2)	-
27)	-Niederlande 20.2.1957 (E, V) VII UN 213	29(2)	29(1)	29(2)	-

		a	b	c	d
28)	Dänemark -Norwegen 22. 2. 1957 (E, V) VII UN 225	20	19	21	-
29)	-Österreich 23. 10. 1961 (E, V) IX UN A. (1) 86	24(3)	22	24(3)	24(2)
30)	-Schweden 21. 7. 1958 (E, V) IX UN A. (1) 14	21	20	22	-
31)	-Schweiz 14. 1. 1957 (E, V) VII UN 192	10(2)	10(1)	10(2)	-
32)	-USA 6. 5. 1948 (E) I UN 248	XXI(3)	XX	-	-
33)	Deutschland (DR-BRD) -Finnland 25. 9. 1935 (D) RGBl. 1936 II 28 I UN 3	14	13	14 SP 13	-
34)	(BRD) -Frankreich 21. 7. 1959 (E, V, Gew., Gr.) BGBl. 1961 II 397 IX UN A. (1) 68	25(3)	25(1, 2)	25(3)	-
35)	(BRD) -Großbritannien 18. 8. 1954 (E) BGBl. 1955 II 612 VI UN 129	-	-	-	XVII(2)

		a	b	c	d
36)	Deutschland (BRD) -Indien 18. 3. 1959 (E) BGBl. 1960 II 1828 IX UN A.(1) 28	-	XVIII	-	-
37)	(DR-BRD) -Italien 31. 10. 1925 (D) RGBl. 1925 II 1146 I LN 80	16,17 SP 17	15	16,17 SP 17	-
38)	(BRD) -Kanada 4. 6. 1956 (E) BGBl. 1957 II 187 VII UN 87	XVIII(2)	XVIII(1)	-	-
39)	(BRD) -Luxemburg 23. 8. 1958 (E, V, Gew., Gr.) BGBl. 1958 II 1270 IX UN A.(1) 26	26(3)	22	26(3)	26(2)
40)	(BRD) -Niederlande 15. 6. 1959 (E, V, sSt) BGBl. 1960 II 1781	25(2)	22	25(2)	-
41)	(BRD) -Norwegen 18. 9. 1958 (E, V, Gew.) BGBl. 1959 II 1281 IX UN A.(1) 27	25(3)	21	25(3)	25(2)
42)	(BRD) -Österreich 4. 10. 1954 (E, V, Gew., Gr.) BGBl. 1955 II 750 VI UN 149	21(2)	19	21(2)	21(1)

		a	b	c	d
43)	Deutschland (BRD) -Pakistan 7.8.1958 (E) BGBl. 1960 II 1800 IX UN A.(1) 25	XVII(2)	XVII(1)	-	XVIII
44)	(BRD) -Schweden 17.4.1959 (E,V,sSt) BGBl. 1960 II 1814 IX UN A.(1) 30	25(2)	23	25(2)	25(1)
45)	(DR-BRD) -Schweiz 15.7.1931 i. d. F. d. Veröffentli- chung v. 25.11.1959 (D, Erb.) RGBl. 1934 II 38/ BGBl. 1959 II 1252 V LN 11	13(2)	13(1) SP zu 13	13(2)	-
46)	(BRD) -USA 22.7.1954 (E) BGBl. 1954 II 1118 VI UN 120	XVII(2)	XVII(1)	-	XIX(2)
47)	(BRD) -VAR (Ägypten) 17.11.1959 (E) BGBl. 1961 II 420 IX UN A.(1) 34	XX(2)	XX(1)	-	XXI(2)
48)	Finnland -Frankreich 25.8.1958 (E,V) IX UN A.(1) 39	24(2)	24(1)	24(2)	-

	a	b	c	d
49) Finnland	-	-	-	-
-Großbritannien				
12. 12. 1951 (E)				
IV UN 83				
50) -Indien	-	XX	-	-
23. 6. 1961 (E)				
IX UN A. (1) 80				
51) -Kanada	XVIII(3)	XVI(1)	-	XIX(2)
28. 3. 1959 (E)				
IX UN A. (1) 22				
52) -Niederlande	27	23	-	-
29. 3. 1954 (E, V)				
VI UN 85				
53) -Norwegen	XXI	XX	XXII	-
29. 3. 1954 (E, V)				
VI UN 93				
54) -Schweden	15	14	16	-
21. 12. 1949 (E, V)				
II UN 69				
55) -Schweiz	11(2)	11(1)	11(2)	-
27. 12. 1956 (E, V)				
VII UN 182				
56) -USA	XXI(3)	XX	-	XXII(2)
3. 3. 1952 (E)				
IV UN 101				
57) Frankreich	-	-	-	-
-Großbritannien				
14. 12. 1950 (E)				
II UN 115				
58) -Italien	15	14	15	-
16. 6. 1930 (D)				
III LN 24				

		a	b	c	d
59)	Frankreich -Kanada 16. 3. 1951 (E) IV UN 32	20(2)	20(1)	20(2)	-
60)	-Luxemburg 1. 4. 1958 (E, V) IX UN A. (1) 37	24(2)	24(1)	24(2)	-
61)	-Monako 23. 12. 1951 (E) IV UN 93	-	-	-	-
62)	-Niederlande 30. 12. 1949 (E, V) II UN 71	XXIII(2)	XXIII(1)	XXIII(2)	-
63)	-Norwegen 22. 9. 1953 (E, V) VI UN 28	XXV(2)	XXV(1)	XXV(2)	-
64)	-Österreich 8. 10. 1959 (E, V, Erb) IX UN A. (1) 75	25(2)	25(1)	25(2)	-
65)	-Schweden 24. 12. 1936 (D) I UN 14	23	15	23	-
66)	-Schweiz 31. 12. 1953 (E, V) VI UN 59	11(2)	11(1) SP zu 11(1, 2)	11(2)	-
67)	-USA 25. 7. 1939 (E, sSt) I UN 90	SP XI	25	-	-
68)	Griechenland -Großbritannien 25. 6. 1953 (E) VI UN 19	-	-	-	-

		a	b	c	d
69)	Griechenland -Schweden 6.10.1961 (E,K) IX UN A.(1) 85	XXVIII(2)	XXVIII(1)	-	-
70)	-USA 20.2.1950 (E) II UN 80	XVI(2)	XVII	-	-
71)	Großbritannien -Irland 14.4.1926 (E) I LN 56	-	-	-	-
72)	-Israel 26.9.1962 (E) IX UN A.(1) 88	-	-	-	XX
73)	-Japan 4.9.1962 (E) IX UN A.(1) 82	-	XX(1) (Kons.)	-	XX(2)
74)	-Italien 4.7.1960 (E) IX UN A.(1) 48	-	-	-	-
75)	-Kanada 5.6.1946 (E) I UN 132	-	-	-	XXIV (2)
76)	-Neuseeland 27.5.1947 (E) I UN 170	-	-	-	-
77)	-Niederlande 15.10.1948 (E) II UN 23	-	-	-	-
78)	-Norwegen 2.5.1951 (E) IV UN 49	-	-	-	-

		a	b	c	d
79)	Großbritannien -Österreich 20. 7. 1956 (E) VII UN 113	-	XIX(1) (Kons.)	-	XIX(2)
80)	-Pakistan 24. 4. 1961 (E) IX UN A.(1) 62	-	-	-	XXV(2)
81)	-Schweden 28. 7. 1960 (E) IX UN A.(1) 59	-	-	-	XXV
82)	-Schweiz 30. 9. 1954 (E) VI UN 138	-	XIX(1) (Kons.)	-	XIX(2)
83)	-Südafrikanische Union 28. 5. 1962 (E) IX UN A.(1) 81	-	-	-	XXII
84)	-USA 16. 4. 1945 (E) I UN 118	-	-	-	-
85)	Honduras -USA 25. 6. 1956 (E) VII UN 100	XX(3)	XIX	-	XX(4)
86)	Indien -Japan 5. 1. 1960 (E) IX UN A.(1) 46	XIII(2)	XIII(1)	-	XIII(3)
87)	-Norwegen 20. 7. 1959 (E) IX UN A.(1) 42	-	XIX	-	-
88)	-Pakistan 10. 12. 1947 (E) I UN 194	-	-	-	-

		a	b	c	d
89)	Indien -Schweden 30. 7. 1958 (E) IX UN A.(1) 16	-	XIX	-	-
90)	-USA 10. 11. 1959 (E) IX UN A.(1) 33	-	XV	-	-
91)	Indonesien -Niederlande 8. 6. 1954 (E) VI UN 111	30	22	-	-
92)	Irland -Kanada 28. 10. 1954 (E) VI UN 160	-	-	-	XIV(2)
93)	-Schweden 6. 11. 1959 (E, K) IX UN A.(1) 44	XXV(2)	XXV(1)	XXV(2)	-
94)	-USA 13. 9. 1949 (E) II UN 59	-	-	-	-
95)	Island -Schweden 8. 9. 1937 (E, V) I UN 30	-	-	-	-
96)	Israel -Schweden 22. 12. 1959 (E, K) IX UN A.(1) 45	-	XX	-	XIX(3)
97)	-USA 30. 9. 1960 (E) IX UN A.(1) 60	XIX(2)	XIX(1)	-	XVIII(4)

		a	b	c	d
98)	Italien --Niederlande 24.1.1957 (E,V) VII UN 204	XXIV	XX	XXIV	-
99)	-Norwegen 25.8.1961 (E,K) ET-C	27(2)	25	-	28
100)	-Schweden 20.12.1956 (E,V) VII UN 173	20(2)	20(3)	-	-
101)	-Ungarn 25.11.1925 (D) I LN 87	13,14 SP 14	12 SP 13	13,14 SP 14	-
102)	-USA 30.3.1955 (E) VI UN 173	XIX(3)	XVI	-	XX
103)	Japan -Malaya 4.6.1963 (E) TAJ 275	XVII(2)	XVII(1)	-	XVII(2)
104)	-Neuseeland 30.1.1963 (E) TAJ 225	XVI	XV	-	-
105)	-Norwegen 21.2.1959 (E) IX UN A.(1) 20	XVIII	XVII	-	XIX(3)
106)	-Österreich 20.12.1961 (E) TAJ 177	XXI(2)	XXI(1)	-	-
107)	-Pakistan 17.2.1959 (E) IX UN A.(1) 19	XVII	XVI	-	-

		a	b	c	d
108)	Japan -Schweden 12.12.1956 (E) VII UN 164	XVIII	XVII	-	-
109)	-Singapur 11.4.1961 (E) IX UN A.(1) 76	XVII	XVI	-	-
110)	-Thailand 1.3.1963 (E) TAJ 245	XVII(1)	XVI	-	XVII(2)
111)	-USA 16.4.1954 (E) VI UN 102	XIX(3)	XVIII	-	XIX(4)
112)	Jugoslawien -Rumänien 30.1.1933 (D) VI LN 31	-	9	11	16
113)	-Ungarn 22.2.1928 (D) III LN 9	-	-	-	-
114)	Kanada -Neuseeland 12.3.1948 (E) I UN 224	-	-	-	XIV(2)
115)	-Niederlande 2.4.1957 (E) VII UN 235	XXIV	-	-	-
116)	-Norwegen 29.7.1960 (E) IX UN A.(1) 49	XXVI(2)	XXVI(1)	XXVI(2)	-
117)	-Schweden 6.4.1951 (E) IV UN 42	XIX(2)	XIX(1)	XIX(2)	-

		a	b	c	d
118)	Kanada -Südafrikanische Union 28. 9. 1956 (E) VII UN 140	-	-	-	X(2)
119)	-USA 4. 3. 1942 (E) I UN 104	-	XVI	-	XVIII(2)
120)	Liechtenstein -Österreich 7. 12. 1955 (E, V, Erb) VII UN 53	14(2)	14(1)	14(2)	-
121)	Luxemburg -USA 18. 12. 1962 (E, V) ET -C	XIX(2)	XIX(1)	-	-
122)	Marokko -Schweden 30. 3. 1961 (D) IX UN A.(1) 84	14	13	14	-
123)	Neuseeland -Schweden 16. 4. 1956 (E) VII UN 69	XIX(2)	XIX(1)	XIX(2)	-
124)	-USA 16. 3. 1948 (E) I UN 231	-	XVIII	-	XVIII(3)
125)	Niederlande -Norwegen 29. 12. 1950 (E, K) II UN 122	XXVI(2)	XXIV	-	XXVII(3)
126)	-Schweden 25. 4. 1952 (E, V) IV UN 112	30	27	-	31(3)

		a	b	c	d
127)	Niederlande -Schweiz 12.11.1951 (E,V) IV UN 72	11(2)	11(1)	11(2)	-
128)	-Ungarn 15.11.1938 (D) VII UN 4	-	12	-	-
129)	-USA 29.4.1948 (E,sSt) I UN 239	XXV(2)	XXIV	-	-
130)	Norwegen -Österreich 25.2.1960 (E,V) IX UN A.(1) 56	24(3)	21	24(3)	24(2)
131)	-Schweden 27.9.1956 (E,V) VII UN 132	21	20	22	-
132)	-Schweiz 7.12.1956 (E,V) VII UN 154	10(2)	10(1)	10(2)	-
133)	-Spanien 25.4.1963 (E,K) ET-C	26(3)	26(1,2)	26(3)	26(4)
134)	-USA 13.6.1949 (E) II UN 55	XX	XIX	-	XXI(2)
135)	Österreich -Schweden 14.5.1959 (E,V) IX UN A.(1) 31	24(3)	22	24(3)	24(2)
136)	-Schweiz 12.11.1953 (E,V,Erb) VI UN 44	14(2)	14(1) SP zu 14	14(2)	-

		a	b	c	d
137)	Österreich -USA 25.10.1956 (E) VII UN 146	XVII(2)	XVII(1)	-	XIX(2)
138)	Pakistan -Schweden 25.8.1958 (E) IX UN A.(1) 18	-	-	-	XVII(2)
139)	-Schweiz 30.12.1959 (E) IX UN A.(1) 55	XIV(2)	XIV(1)	-	-
140)	-USA 1.7.1957 (E) VII UN 244	-	XVI(2)	-	XVI(2)
141)	Polen -Tschechoslowakei 23.4.1925 (D) I LN 52	11	-	11	-
142)	-Ungarn 12.5.1928 (D) III LN 14	14	13	14	-
143)	Rumänien -Ungarn 28.8.1948 (D,Erb) VII UN 9	4(1)	-	-	-
144)	Schweden -Schweiz 16.10.1948 (E,D) II UN 28	10(2)	10(1) SP zu 10	10(2)	-
145)	-Südafrikanische Union 28.7.1955 (E) VII UN 23	XIX(2)	XIX(1)	XIX(2)	-

		a	b	c	d
146)	Schweden -Tunesien 6.9.1960 (D) IX UN A.(1) 72	15	14	15	-
147)	-Ungarn 17.6.1936 (D) I UN 9	15	14	16	-
148)	-USA 23.3.1939 (E, sSt) I UN 81	SP 15	XX	-	-
149)	-VAR 29.7.1958 (E, K) IX UN A.(1) 15	-	-	-	20(2, 3)
150)	Schweiz -Ungarn 5.10.1942 (D) II UN 7	10(2)	10(1) ZP zu 10	10(2)	-
151)	-USA 24.5.1951 (E) IV UN 60	XVII(2)	XVII(1)	-	XIX(2)
152)	Südafrikanische Union -USA 13.12.1946 (E) I UN 160	-	XIII	-	XVII(2)
153)	USA -VAR 21.12.1960 (E) IX UN A.(1) 61	-	XVI(1)	-	XVI(2)

Lebenslauf

Am 31. August 1929 wurde ich als Sohn des Oberingenieurs Dr. Ing. E. h. Josef Tittel und seiner Ehefrau Johanna geb. Bocek zu Berlin geboren. Ab Ostern 1936 besuchte ich die 16. Volksschule in Berlin-Lübars, ab Ostern 1940 die Humboldtschule, Oberschule für Jungen, in Berlin-Tegel, mit der ich im Oktober 1943 nach Binz auf Rügen evakuiert wurde. Nach der Verlegung der Humboldtschule nach Fredericia in Dänemark wurde ich Anfang April 1945 zur Wehrmacht einberufen und nach dem 8. Mai 1945 in dem dänischen Lager Oxbøl/Varde interniert. Im August 1946 trat ich aus der Internierung in die Dienstgruppe "Sprengkommando Dänemark" über, aus der ich am 8. November 1946 entlassen wurde.

Ab Dezember 1946 besuchte ich wieder die Humboldtschule in Berlin-Tegel, an der ich am 27. Juni 1949 die Reifeprüfung ablegte.

Vom Wintersemester 1949/50 bis zum Ende des Sommersemesters 1951 studierte ich an der Pädagogischen Hochschule in Berlin. Zum Wintersemester 1951/52 wurde ich an der Freien Universität Berlin immatrikuliert, an der ich bis zum Ende des Sommersemesters 1955 Rechtswissenschaft studierte. Die erste juristische Staatsprüfung legte ich am 13. Dezember 1955 vor dem Justizprüfungsamt Berlin ab. Am 2. Februar 1956 wurde ich in den juristischen Vorbereitungsdienst eingestellt, den ich im Kammergerichtsbezirk ableistete. Am 21. Januar 1960 legte ich vor dem Justizprüfungsamt Berlin die zweite juristische Staatsprüfung ab.

Seit dem 1. November 1960 bin ich mit der Wahrnehmung der Dienstgeschäfte eines wissenschaftlichen Assistenten am Lehrstuhl für internationales Recht, Rechtsvergleichung und allgemeine Rechtslehre an der Juristischen Fakultät der Freien Universität Berlin beauftragt.

1930

Am 31. August 1930 wurde die an Stelle des bisherigen
Hilke, E.H. 1930 (Trotz der vielen Jahre, die ich
dabei verbrachte, ist meine 1930 gewiss die beste
Bilder-Libelle, die jemals in der Geschichte der
Libellen in Europa erschienen ist, und die ich
als einzige erhalten habe, welche die Verhältnisse der
Libellen in Deutschland in der Zeit der Weimarer
Republik zeigt. Nach dem 1. Mai 1930 in der
Gedächtniszeit, und nach dem 1. Mai 1930 in der
Gedächtniszeit, im August 1930 war die an der
in der Gedächtniszeit "Gedächtniszeit" war, die
am 1. November 1930 erschienen war.

Am 1. November 1930 wurde die Gedächtniszeit
Trotz der vielen Jahre, die ich dabei verbrachte,
ist meine 1930 gewiss die beste Bilder-Libelle,
die jemals in der Geschichte der Libellen in
Europa erschienen ist, und die ich als einzige
erhalten habe, welche die Verhältnisse der
Libellen in Deutschland in der Zeit der Weimarer
Republik zeigt. Nach dem 1. Mai 1930 in der
Gedächtniszeit, und nach dem 1. Mai 1930 in der
Gedächtniszeit, im August 1930 war die an der
in der Gedächtniszeit "Gedächtniszeit" war, die
am 1. November 1930 erschienen war.

Am 1. November 1930 wurde die Gedächtniszeit
Trotz der vielen Jahre, die ich dabei verbrachte,
ist meine 1930 gewiss die beste Bilder-Libelle,
die jemals in der Geschichte der Libellen in
Europa erschienen ist, und die ich als einzige
erhalten habe, welche die Verhältnisse der
Libellen in Deutschland in der Zeit der Weimarer
Republik zeigt. Nach dem 1. Mai 1930 in der
Gedächtniszeit, und nach dem 1. Mai 1930 in der
Gedächtniszeit, im August 1930 war die an der
in der Gedächtniszeit "Gedächtniszeit" war, die
am 1. November 1930 erschienen war.

